

## Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

### I costi connessi al sito web: profili operativi e aspetti contabili

#### SOMMARIO

Il recente regolamento del 03/11/2008 n. 1126, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale U.E. del 29/11/2008, Serie L, entrato in vigore il 02/12/2008, fornisce la normativa di supporto all'interpretazione SIC 32 intitolata: Attività immateriali - Costi connessi a siti web, con la quale lo IASB (International Accounting Standards Board) ha fornito la propria interpretazione sul trattamento contabile dei costi connessi alla costruzione e al mantenimento del sito web.

#### Aspetti generali

**Il tema dei costi connessi ai siti web**, sembra interessare un numero sempre crescente di imprese, che vedono il sito sotto una duplice veste :

- » come « vetrina pubblicitaria » capace di proiettare l'azienda su un mercato sovra - nazionale;
- » come « strumento per l'avvio di un sistema di commercio elettronico ».

Il processo di digitalizzazione dei rapporti commerciali ed istituzionali, non ha fatto che aumentare il numero delle imprese che chiedono di entrare in possesso di un dominio<sup>1</sup> di secondo o di terzo livello. In questa direzione, la protezione del dominio sulla rete Internet, assume i medesimi connotati della protezione del marchio aziendale, tant'è che molte imprese nell'intento di salvaguardare il nome del dominio Internet da possibili confusioni, tendono ad acquisire, se disponibili, tutti i domini simili. Ad esempio, se la Alfa S.r.l. volesse dotarsi del proprio dominio dovrebbe rivolgersi ad un'azienda di servizi di *hosting* e chiedere il dominio nella forma: alfa.it o alfa.com o alfa.net e così via. Acquisendo congiuntamente il dominio alfa.it e alfa.com, eviterà che con le estensioni più comuni per i siti Internet italiani, qualcuno possa creare confusione sul mercato sull'identità ed univocità di una certa impresa. Bisogna tener conto che, nel quadro dell'obbligo di dotarsi di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC), disposto

---

<sup>1</sup> in [informatica](#), col termine dominio si può alludere genericamente a una qualsiasi entità logica accessibile in rete.

# Il commercialista telematico

---

con il D.L. n. 185/2008<sup>2</sup>, il possesso di un dominio di 2° livello, consente di attivare, direttamente l'indirizzo certificato, con tutti i provider di servizi di hosting. E' chiaro che in questa prospettiva, appare fondamentale la corretta imputazione a bilancio dei costi, distinguendo quelli capitalizzabili, da quelli che vanno considerati costi d'esercizio. D'altro canto, né la normativa civilistica, né i principi contabili nazionali, si sono espressamente interessati del problema dei costi connessi ai siti web, obbligando gli operatori ad inquadrare le singole fattispecie, alla luce dell'art. 2426 del codice civile e del Principio Contabile 24. Non meno importante appare il corretto inquadramento fiscale dei costi per la creazione e il mantenimento del sito web che non sempre risulta agevole, vista la natura complessa delle spese in oggetto.

## Inquadramento civilistico – contabile

Da un punto di vista civilistico – contabile, occorre sottolineare come la questione del costo dei siti web, non abbia trovato una puntuale soluzione, né in termini di codice civile, né in termini di principi contabili nazionali. Al contrario, i principi contabili internazionali (IAS/IFRS), con il SIC 32 (l'interpretazione n. 32 della Standing Interpretations Committee) intitolato - *Attività immateriali. Costi connessi a siti Web*, sono intervenuti per definire l'aspetto contabile, ritenuto evidentemente piuttosto importante nell'era del terziario avanzato, vista l'attenzione dedicata a tale questione. Secondo tali principi, il sito aziendale è un software che contiene una serie di informazioni che possono essere tutelate o non tutelate. Per poter accedere al sito per renderlo consultabile in rete, è necessario che l'impresa, si doti di un dominio Internet. La manutenzione del sito, potrà essere affidata a personale interno all'azienda, oppure potrà essere delegata all'esterno. Oltre ai costi di mantenimento del sito, sarà necessario pagare annualmente, i costi relativi al rinnovo della concessione del dominio. L'interpretazione fornita con il SIC 32, distingue le fasi di creazione e gestione del sito Internet in:

- 1) **pianificazione**: analisi di fattibilità, definizione degli obiettivi, valutazione delle alternative;
- 2) **sviluppo di applicazioni infrastrutture**: acquisto del nome di dominio, dell'hardware e del software per lo sviluppo del progetto;
- 3) **analisi e predisposizione dell'adeguata architettura grafica**;

---

<sup>2</sup> L'art. 16 intitolato: **Riduzione dei costi amministrativi a carico delle imprese** che al co. 2 stabilisce che **le imprese costituite in forma societaria sono tenute a indicare il proprio indirizzo di posta elettronica certificata nella domanda di iscrizione al registro delle imprese. Entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge tutte le imprese, già costituite in forma societaria alla medesima data di entrata in vigore, comunicano al registro delle imprese l'indirizzo di posta elettronica certificata.** L'iscrizione dell'indirizzo di posta elettronica certificata nel registro delle imprese e le sue successive eventuali variazioni sono esenti dall'imposta di bollo e dai diritti di segreteria.

## 4) definizione dei contenuti da inserire nel sito.

### I costi per la costruzione del sito

I costi relativi alla costruzione del sito devono essere spesati a conto economico oppure capitalizzati, qualora rispettino le previsioni dello IAS 38 denominato *Attività immateriali*.

La capitalizzabilità può ricorrere sia che il sito sia stato commissionato e realizzato da terze economie, sia nel caso in cui lo stesso sia stato sviluppato interamente utilizzando conoscenze e risorse umane interne. **L'opportunità di capitalizzare questi costi, resta tuttavia condizionata dalla verificabilità dell'esistenza di benefici futuri.** Da questo punto di vista, i costi di costruzione del sito Web, possono essere distinti:

- 1) **costi di ricerca:** aventi lo stesso trattamento contabile riservato ai costi di start-up, di formazione e di pubblicità con valenza pluriennale;
- 2) **costi di sviluppo:** in tal caso, le spese in discorso sono capitalizzabili, in quanto per definizione costi di carattere a carattere pluriennale, misurabili secondo due criteri alternativi:
  - a. secondo il criterio definito del *benchmark treating* con il quale l'ammortamento è calcolato sul costo storico tenendo conto del grado di senescenza;
  - b. secondo il criterio definito dell'*allowed alternative treatment*, con il quale la deduzione risulterebbe agganciata al *fair value* del bene immateriale.

### I costi di gestione del sito

Al termine della fase di pianificazione e sviluppo del sito, inizia la fase operativa, nella quale la società cerca di mantenere, migliorare le applicazioni, l'infrastruttura, la grafica e il contenuto del sito Web. In questa fase, i costi sostenuti per la gestione del sito Web, normalmente andranno classificati come costi d'esercizio da imputare a conto economico. Solo in alcune rare eccezioni e con opportuna documentazione, sarà possibile capitalizzare le spese.

Il principio contabile OIC 24 intitolato *Immobilizzazioni immateriali*, non si occupa specificamente del trattamento contabile dei costi relativi al sito Web, per cui occorrerà procedere all'analisi di ogni singola fattispecie.

In particolare, andranno utilizzati i seguenti criteri:

- 1) deve trattarsi di un'attività non monetaria e immateriale;
- 2) deve essere utilizzato per la produzione, la vendita di beni e servizi, locato, utilizzato per scopi amministrativi;
- 3) deve essere identificabile e in grado di produrre benefici futuri;

4) il valore deve essere monitorato dall'impresa.

Le spese relative al sito Web, qualora siano classificate come attività immateriali, saranno valutate ai sensi dell'art. 2426 del codice civile. Ove non sia possibile mantenere il valore assegnato, occorrerà procedere alla relativa svalutazione, iscrivendo nel conto economico la svalutazione nella voce B. 10.c del conto economico.

Le stesse immobilizzazioni dovranno essere ammortizzate in ogni esercizio, tenendo conto della loro possibilità di utilizzazione futura, appostando il relativo ammortamento nella voce B. 10.a del conto economico.

La classificazione nell'ambito lo stato patrimoniale, è sicuramente più problematica, posto che le spese potranno allocarsi, alternativamente, nella voce B.I. 2 rubricata *Costi di ricerca e sviluppo*, B.I. 3 rubricata *Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*, B.I. 4 rubricata *Concessioni, licenze, marchi e diritti simili* o B.I. 7 rubricata *Altre immobilizzazioni immateriali*, a seconda della natura e della funzione delle spese in discorso.

Da questo punto di vista, più complessa appare la classificazione delle spese connesse alla costruzione di un sito che svolga funzione di «vetrina pubblicitaria»; mentre nell'ipotesi di sito destinato ad assolvere alla funzione di sistema di e-commerce, la capitalizzazione di relativi costi, apparirà sicuramente più agevole vista l'indubbia proiezione futura dei benefici di questa classe di spese. È ovvio che in questi casi, trattandosi di spese che possono assumere il carattere alternativo di spesa di esercizio o di costo pluriennale, sarà obbligatorio acquisire, ove esistente, il parere del Collegio sindacale.

## Inquadramento fiscale

Anche da un punto di vista fiscale, il TUIR non si occupa specificamente del trattamento fiscale dei costi connessi siti Web, per cui bisogna stabilire, preliminarmente, qual è la norma di riferimento. Ove ricorra l'applicazione dell'articolo 108 del TUIR, che tra l'altro si occupa di trattamento fiscale delle spese di ricerca e sviluppo, potrà applicarsi la regola della totale attribuzione al conto economico dell'esercizio di sostenimento ovvero l'imputazione graduale all'esercizio stesso e ai successivi ma non oltre il quarto. Tale trattamento è stato condiviso anche dall'Agenzia delle Entrate che con la Circolare del 25 luglio 2006 n. 95/E, ha avuto modo di precisare che *i costi per progetti, se capitalizzati in base ai principi contabili, potranno essere ammortizzati, a partire dall'anno dal quale ne è iniziato lo sfruttamento*. Potrebbe ritornar applicabile anche l'art. 103 del TUIR, rubricato *Ammortamento dei beni immateriali*<sup>3</sup>, che al co. 1 stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'inge-

---

<sup>3</sup> Cfr. S. Giordano in *Manuale delle scritture contabili*, ed. Maggioli, 2006, pag. 451 e ss.

# Il commercialista telematico

---

gno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore a un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo.

Non va dimenticato che la Finanziaria 2008, con la modifica apportata all'articolo 83 del TUIR, ha reintrodotto il « principio di derivazione » del reddito fiscale dal conto economico, abrogando le deduzioni extracontabili. Cosicché, la spesabilità fiscale di un costo è strettamente connessa alla sua iscrizione nel conto economico, quale spesa d'esercizio o quale quota annua di ammortamento<sup>4</sup>.

## Trattamento contabile

Vediamo le scritture a P.D. relative ai costi capitalizzati e d'esercizio, connessi alla creazione e alla gestione del sito web.

Si supponga di dover rilevare in contabilità generale, i costi per l'acquisizione del dominio Internet, per la progettazione e lo sviluppo in economia del sito, ammontanti a 4.000 Euro.

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Costi di ricerca e sviluppo del sito web	A - B. I 2)	4.000,00	
Capitalizzazione di costi di costruzione del sito web	CE - A 4)		4.000,00

Se, invece, la costruzione del sito web fosse stata commissionata e realizzata da una ditta esterna di *web grafic design*<sup>5</sup>, al ricevimento della fattura, rileveremo:

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Costi di progettazione e sviluppo del sito web	A - B. I 3)	4.000,00	
IVA ns/ credito	A - C II 4 - bis)	800,00	
Debiti verso fornitori	P - D 7)		4.800,00

---

<sup>4</sup> cfr. Paola Zambon e Walter Rotondaro in *Costi connessi ai siti Web*, *Informatore Pirola*, 31/2008, pag. n. 51 e ss.

<sup>5</sup> cfr. V. Antonelli e R. D'Alessio in *Summa Contabile*, ed. Il Sole 24 ore, 2008, pag. 1200 e ss.

# Il commercialista telematico

---

La rilevazione dei costi per l'acquisto delle licenze del software di sicurezza antivirus e anti-hacker del sito, verrà allocata nella classe dei diritti di concessione, licenze, marchi e simili. Supposto che ammontino a 200 Euro, più IVA ordinaria, a P.D. avremo:

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Costi di sicurezza del sito web	A - B. I 4)	200,00	
IVA ns/ credito	A - C II 4 – bis)	40,00	
Debiti verso fornitori	P – D 7)		240,00

I costi di gestione annuale del sito web, compresi i costi di rinnovo del dominio, saranno rilevati con imputazione alla classe B 7) del conto economico. Supposto di dover rilevare 500 Euro, più IVA ordinaria, di costi di manutenzione ed assistenza dovuti alla società di hosting, che si occupa anche della manutenzione ed aggiornamento del sito, a P.D. registreremo:

Sottoconti	BiCEE	Dare	Avere
Costi di gestione del sito web	CE – B 7)	500,00	
IVA ns/ credito	A - C II 4 – bis)	100,00	
Debiti verso fornitori	P – D 7)		600,00

Matera, 19/01/2009

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2009 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.