

Immobilizzazioni immateriali: pubblicato il principio contabile OIC 24

di Maria Benedetto

In data 28 gennaio 2015 è stata pubblicata la nuova edizione del **principio contabile OIC 24**, che ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il nuovo OIC 24 riformula la definizione di avviamento e fornisce chiarimenti in merito alla capitalizzazione di oneri pluriennali, costi di ricerca e sviluppo, corsi di addestramento del personale, acquisto di software non tutelati.

L'OIC 24 revisionato precisa che l'iscrizione nell'attivo dello Stato Patrimoniale degli oneri pluriennali può essere effettuata soltanto se è dimostrata la loro utilità futura, ossia se esiste una correlazione oggettiva con i benefici futuri ed è ragionevolmente possibile presupporre, in base al principio di prudenza, la loro recuperabilità futura.

Premessa

L'Organismo italiano di contabilità ha pubblicato la nuova versione del principio contabile OIC 24, aggiornato allo scopo di renderne più agevole la lettura e l'utilizzo.

L'OIC 24 disciplina il trattamento contabile e l'informativa da dare in nota integrativa, fornendo:

- La nozione di immobilizzazioni immateriali;
- I criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione in bilancio;
- Le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Il principio si applica per la contabilizzazione di tutte le immobilizzazioni immateriali.

Esulano da questo principio:

- La conversione delle immobilizzazioni immateriali in valuta di conto;
- L'iscrizione iniziale in caso di operazioni straordinarie.

Rispetto al precedente OIC 24, la nuova versione aggiorna la disciplina riguardante la rilevazione, la classificazione e la valutazione delle immobilizzazioni immateriali.

Il nuovo principio contabile OIC 24 fornisce, tra l'altro, precisazioni su:

- Il momento fino a cui i costi per la realizzazione interna di un progetto sono classificati nei costi di ricerca e sviluppo;
- La disciplina dei software non tutelati specificando che sono capitalizzabili i relativi costi diretti e indiretti;
- Il trattamento in bilancio delle svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate;
- La cancellazione dei costi per migliorie sui beni di terzi in caso di cessazione anticipata del contratto di locazione.

Le Immobilizzazioni immateriali: classificazione e contenuto delle voci

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

Esse sono costituite da:

- **oneri pluriennali**, cioè costi che pur non concretizzandosi nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti possono essere iscritti nell'attivo patrimoniale in virtù del principio di correlazione costi/ricavi;
- **beni immateriali**, cioè attività identificabili prive di consistenza fisica che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo amministrativo;
- **avviamento**;
- **immobilizzazioni immateriali in corso e acconti**.

Una prima indicazione deriva dall'art. 2424 bis c. 1, in base al quale *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”*.

L'art. 2424 c.c. prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI) con la seguente classificazione:

Classificazione civilistica	Categoria di immobilizzazioni immateriali
Costi di impianto e ampliamento	ONERI PLURIENNALI
Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità	
Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno	BENI IMMATERIALI
Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	AVVIAMENTO
Avviamento	
Immobilizzazioni in corso e acconti	
Altre	

1) Costi di impianto e di ampliamento (B.I.1)

La voce “Costi di impianto e di ampliamento” comprende i costi sostenuti per la costituzione dell’impresa ed i costi connessi ad un incremento dimensionale della stessa.

2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità (B.I.2)

Tale voce può comprendere:

- costi per la ricerca applicata e i costi di sviluppo, riferiti allo specifico prodotto o processo chiaramente definito;
- costi di pubblicità;
- costi relativi alla fase di realizzazione interna di uno specifico brevetto, se è ragionevolmente certo l’ottenimento della piena titolarità del diritto.

3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno (B.I.3)

Alla voce B.I.3. si iscrivono i “Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno”, che riguardano:

- diritti di brevetto industriale, relativi alle “creazioni intellettuali”. Esse consistono nel diritto esclusivo di sfruttamento dell’invenzione entro i limiti stabiliti dalla legge e sono tutelate sia dal nostro Codice civile che da norme comunitarie;
- diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno, i quali comprendono le opere dell’ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all’architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. A norma dell’art. 2575 c.c. formano oggetto del diritto d’autore le opere di carattere creativo.

4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (B.I.4)

La voce “Concessioni, licenze, marchi e diritti simili” comprende:

- le concessioni: esse originano in provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri con i relativi oneri ed obblighi;
- le licenze: sono autorizzazioni con le quali si consente l’esercizio di attività regolamentate. Esse riguardano tanto quelle di derivazione pubblicistica quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d’uso su brevetti, invenzioni, modelli, ecc.);
- Marchi e diritti simili: il marchio è uno dei segni distintivi dell’azienda e può consistere in un emblema, in una denominazione o in un segno.

5) Avviamento (B.I.5)

Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o del ramo di azienda ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

Esso si distingue in:

- Avviamento originario o internamente prodotto;
- Avviamento derivato o acquisito a titolo oneroso.

L'avviamento che può essere iscritto alla voce B.I.5 è soltanto quello derivato e il valore da iscrivere nel bilancio di esercizio si calcola per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda e il valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti.

6) Immobilizzazioni in corso e acconti (B.I.6)

Le immobilizzazioni immateriali rappresentate da acconti versati ai fornitori sono rilevate inizialmente nella voce B.I.6 alla data in cui tali importi sono corrisposti. Le immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene. I valori iscritti tra le immobilizzazioni in corso rimangono esposti al costo storico fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

7) Altre (B.I.7)

Alla voce "Altre immobilizzazioni immateriali" si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci della classe B.I. A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:

- il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto su azioni;
- il costo per la realizzazione interna di un software applicativo "non tutelato";
- gli oneri accessori

Immobilizzazioni immateriali: le novità dell'OIC 24

Rispetto al precedente OIC 24, la versione aggiornata si caratterizza per le seguenti novità:

- Inquadramento dei requisiti generali per l'iscrizione degli oneri pluriennali.

Gli oneri pluriennali possono essere scritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se è dimostrata la loro utilità futura; se esiste una correlazione oggettiva con i benefici futuri di cui godrà la società; se è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità.

L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi devono risultare da un piano economico della società.

In ogni caso, trattandosi di costi ad alto grado di aleatorietà e condizionati da valutazioni soggettive, la loro capitalizzazione costituisce una facoltà e non un obbligo, in virtù del principio di prudenza.

I costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca e pubblicità sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio Sindacale, ove esistente.

- Riformulazione e integrazione della definizione di avviamento.

Si definisce avviamento l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente.

L'avviamento può essere iscritto alla voce B.I.5 solo se acquisito a titolo oneroso, con il consenso del Collegio Sindacale e nei limiti del costo sostenuto. E' determinato per differenza tra il prezzo di acquisizione dell'azienda ed il valore corrente degli elementi patrimoniali attivi e passivi che lo compongono e può essere iscritto in bilancio solo se tale eccedenza rappresenta effettivamente un maggiore valore recuperabile tramite i redditi futuri generati dall'azienda medesima. Se, al contrario, l'avviamento è dovuto alla conclusione di un cattivo affare, il costo non va capitalizzato, bensì speso nell'esercizio.

Il periodo dell'ammortamento dell'avviamento è di 5 anni, estendibile fino a massimo 20 anni per particolari realtà e tipologie di imprese. La nuova versione dell'OIC 24 ha confermato il periodo massimo di ammortamento dell'avviamento già previsto nella precedente versione del principio, facendo quindi un passo indietro rispetto alla bozza in consultazione che prevedeva un periodo massimo di

estensione a 10 anni in attesa che si definiscono i criteri con i quali verrà recepita nel nostro ordinamento la nuova direttiva contabile europea.

- **Esplicitazione delle ragioni per le quali i costi di addestramento e di qualificazione del personale sono capitalizzati, confermando che i costi di riduzione straordinaria del personale sono spesi perché non rispettano tali requisiti:** si tratta di operazioni che si sostanziano in un investimento sugli attuali fattori produttivi e comportano un profondo cambiamento nella struttura produttiva, commerciale e amministrativa. Essi sono assimilabili ai costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi start-up e sostenuti in relazione ad un'attività

- **Eliminazione dei riferimenti ai costi per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali trattandosi di beni materiali piuttosto che di immobilizzazioni immateriali;**

- Viene precisato, relativamente ai **brevetti, diritti di sfruttamento di opere, marchi, licenze e concessioni**, che se il contratto di acquisto prevede, oltre al pagamento di un corrispettivo iniziale, anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente;

- **Nel caso in cui si paghi un importo superiore ai valori contabili dell'azienda, acquisiti in ragione a motivi diversi dalla redditività della singola impresa, viene eliminato il riferimento alla necessità di imputare direttamente a conto economico tale maggiore valore;**

- **Viene ulteriormente dettagliata la disciplina relativa agli ammortamenti ed alla rilevazione dei contributi pubblici, in un'ottica generale di coordinamento con l'OIC 16 (immobilizzazioni materiali):** i contributi erogati alla società da un ente pubblico per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali sono definiti "contributi pubblici". I contributi pubblici sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. I contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Questo può essere fatto con due metodi:

1) metodo indiretto: i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 “Altri ricavi e proventi” e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l’iscrizione di “Risconti passivi”:

2) metodo diretto: i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.

L’iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo delle immobilizzazioni, ma produce gli stessi effetti sull’utile dell’esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo (OIC 16).

Il nuovo OIC 24 fornisce inoltre precisazioni su:

- **Il momento fino a cui i costi per la realizzazione interna di un progetto sono classificati nei costi di ricerca e sviluppo:** i costi di ricerca e di sviluppo si distinguono in base alla loro finalità, in:

a) spese per ricerca di base, ovvero insieme di studi, indagini e ricerche con precise finalità ma di utilità generica per l’impresa: non sono capitalizzabili ma iscrivibili al conto economico dell’esercizio in cui sono sostenute;

b) spese per ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo: sono capitalizzabili;

c) spese per lo sviluppo: sono capitalizzabili.

I costi capitalizzati comprendono spese del personale addetto, spese per materiali impiegati, consulenze esterne, costi per servizi, costi indiretti diversi dalle spese generali ed amministrative, ammortamenti. Per la capitalizzazione, occorre che i costi siano:

a) relativi ad un processo produttivo o ad un prodotto chiaramente definito, identificabile e misurabile;

b) riferiti ad un progetto di sicuro realizzo per il quale l’impresa disponga delle necessarie risorse;

c) recuperabile attraverso i ricavi che si svilupperanno dall’applicazione del progetto stesso.

Per il principio di prudenza, la capitalizzazione è possibile solo nel momento in cui il progetto si dimostri certamente realizzabile.

- **La disciplina dei software non tutelati:** I costi sostenuti per la produzione interna del software applicativo “non tutelato” possono essere o imputati al conto economico nel periodo di sostenimento oppure possono essere rivalutati inizialmente tra le “immobilizzazioni immateriali” se hanno dato luogo a

programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno della società che presentano le caratteristiche precisate successivamente.

La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software

- **Il trattamento in bilancio delle svalutazioni di immobilizzazioni rivalutate:** le immobilizzazioni immateriali possono essere rivalutate solo nei casi in cui le leggi speciali lo richiedono o lo permettono. Il limite massimo della rivalutazione di una immobilizzazione immateriale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato. Se la legge stabilisce che la rivalutazione di un bene immateriale debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti e l'adozione di tali parametri comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulti eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico se non disposto diversamente dalla legge.

- **La cancellazione dei costi per migliorie sui beni di terzi in caso di cessazione anticipata del contratto di locazione:** in merito agli interventi su beni di terzi presso l'azienda che comportano un miglioramento dei beni stessi, il principio prevede l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali solo se tali spese non sono separabili dai beni, mentre se lo sono, ne dispone l'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali. Secondo la nuova versione dell'OIC 24, i costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o di leasing) cui si riferiscono cessa prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società.

Il presente principio contabile è destinato alle società che redigono i bilanci di esercizio in base alle disposizioni del Codice Civile.

L'OIC 24 si applica ai bilanci chiusi a partire dal **31 dicembre 2014**.

Esempio: Capitalizzazione dei costi pluriennali

La società ALFA ha due stabilimenti (Z e X) in due diverse città, entrambi specializzati nella produzione manifatturiera.

La ALFA ha deciso di spostare la produzione in un unico stabilimento (Z), chiudendo l'altro stabilimento (X); si provvederà ad implementare un nuovo processo produttivo acquisendo nuovi macchinari al fine di aumentare la produzione.

La società ALFA dovrà sostenere i seguenti costi:

- Costi per la chiusura dello stabilimento per € 1.000.000
- Costi per studio di fattibilità per € 90.000
- Costi per ricollocamento del personale per € 50.000
- Costi per la formazione del personale neo assunto per € 40.000
- Costi di consulenza per l'implementazione dello stabilimento (Z) per € 555.000
- Perdita di efficienza nei primi mesi di produzione € 30.000
- Campagna pubblicitaria per € 20.000.

Come devono essere capitalizzati ciascuno dei costi di cui sopra? Capitalizzati o spesi?

	S/P	C/E
Costo per la chiusura dello stabilimento		1.000.000
Il costo viene sostenuto per la cessazione dell'attività. Conseguentemente non si rinviene l'esistenza di futuri benefici economici affluenti all'impresa.		

	S/P	C/E
Costo studio di fattibilità	90.000	
Il costo è assimilabile ad una spesa di ricerca . le spese di ricerca sono rilevate come un onere quando sostenute		

	S/P	C/E
Costo ricollocamento personale		50.000
Il personale trasferito non assicura di mettere a disposizione il proprio know how. Il personale potrebbe, infatti, lasciare l'attività in qualsiasi momento		

	S/P	C/E
Costo formazione personale neo assunto		40.000
La società non ha un controllo sufficiente sugli attesi benefici economici futuri derivanti dal gruppo di dipendenti a cui è stata fatta la formazione necessaria alla realizzazione del nuovo processo produttivo		

	S/P	C/E
Costi implem. nuovo stabilimento		550.000
La società potrà capitalizzare tali costi perché inerenti la fase di sviluppo: dovrà, però, dimostrare la fattibilità tecnica di completare la ristrutturazione.		

	S/P	C/E
Perdita di efficienza nei primi mesi		30.000
Il costo è sostenuto per procurare futuri benefici economici all'impresa, ma non può essere rilevato come un'attività commerciale.		

	S/P	C/E
Campagna pubblicitaria	20.000	
La spesa non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale; tale spesa spesso è descritta come un contributo all'avviamento generato internamente. L'avviamento generato internamente non è rilevato come attività perché non è una risorsa identificabile.		

3 marzo 2015
Maria Benedetto