

## NOTA INFORMATIVA N. 6/2017

### NUOVA EDIZIONE DELL'OIC 24, IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

*Le modifiche introdotte dal D. lgs 139/2015 ai criteri civilistici di valutazione del bilancio, che vietano la capitalizzazione dei costi di pubblicità e di ricerca anche applicata ed indicano utili punti di riferimento per l'ammortamento dell'avviamento, hanno spinto l'OIC a rielaborare il principio contabile sulle "Immobilizzazioni immateriali" e a indicare norme transitorie di applicazione della nuova disciplina.*

*Premessa.* A seguito delle modifiche ai criteri di valutazione introdotte con D. lgs 18 agosto 2015, n. 139, da applicare ai bilanci degli esercizi che iniziano il 1° gennaio 2016, l'Organismo Italiano di Contabilità, ha pubblicato nel dicembre 2016 il nuovo principio contabile OIC, 24, *Immobilizzazioni immateriali*, nel quale vengono statuite *disposizioni di prima applicazione* per il passaggio alla nuova disciplina. Questa *nota* ne fornisce un riassunto, seguito dalla riesposizione sistematica del nuovo principio contabile.

#### DISCIPLINA DI PRIMA APPLICAZIONE

Attesa l'abolizione della facoltà di iscrivere i costi di pubblicità tra le attività del bilancio dell'esercizio 2016, tali costi, capitalizzati in un precedente esercizio, possono rimanere nello stato patrimoniale tra i *costi d'impianto e di ampliamento* se hanno le qualità e le caratteristiche per l'iscrizione di tali costi (vedi qui di seguito *sub* II. 2) a) e si trasferiscono dalla posta B) I- 2) a B) I- 1).

In mancanza sono eliminati dall'attivo; gli effetti sono rilevati nello stato patrimoniale retroattivamente, contabilizzando l'importo eliminato a riduzione del saldo di apertura degli utili riportati ad aumento di quello delle perdite riportate.

Attesa l'abolizione della facoltà di capitalizzare i costi di ricerca, tali costi, iscritti in un precedente esercizio in quanto *costi di ricerca applicata*, possono rimanere nello stato patrimoniale quali *costi di sviluppo*, posta B) I- 2), se hanno le qualità e caratteristiche di questi ultimi; in mancanza sono soggetti allo stesso trattamento contabile retroattivo indicato nel periodo precedente.

Per ambedue le poste, costi di ricerca e pubblicità, occorre riclassificare, ai soli fini di comparazione di valori omogenei, le poste dello stato patrimoniale dell'esercizio precedente e, nei dettagli esposti nei riquadri della nota integrativa, anche gli importi degli ammortamenti e dare informazione delle scelte effettuate con riferimento al trattamento contabile delle suddette poste.

L'*avviamento*, iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente a quello iniziato il 1°.1.2016, può continuare ad essere ammortizzato secondo il vecchio criterio in cinque anni e non secondo i nuovi criteri qui esposti *sub* IV. Se invece si ricorre al nuovo criterio di ammortamento, esso va applicato ai soli fini comparativi anche nel

bilancio dell'esercizio precedente. La scelta effettuata va comunicata nella *nota integrativa*.

I *costi per finanziamenti con scadenze superiori a 12 mesi*, sostenuti in un esercizio precedente a quello iniziato il 1°.1.2016, da ammortizzare lungo la durata del relativo finanziamento, possono rimanere iscritti tra le *altre immobilizzazioni immateriali*. In caso contrario, ovvero se contabilizzati nel costo del debito col criterio del "costo ammortizzato", tale trattamento contabile va fatto ai fini comparativi anche nel bilancio precedente.

## DISCIPLINA A REGIME

Si offre qui una sintesi delle principali disposizioni riguardanti i bilanci redatti in forma ordinaria.

I. Le *immobilizzazioni immateriali* che si iscrivono nella posta B) I dello stato patrimoniale sono attività intangibili, generate dal sostenimento di "costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi". Per benefici economici s'intende per lo più la produzione di ricavi o il risparmio di costi.

II. Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

a) *oneri pluriennali*, alternativamente imputabili a conto economico o, col consenso (ove esistente) del collegio sindacale o del sindaco unico, iscrivibili nello stato patrimoniale, distinti in:

1) *costi d'impianto*, sostenuti in una fase preoperativa o di *start up*<sup>1</sup>, e *costi di ampliamento*, sostenuti per accrescere la capacità operativa<sup>2</sup>;

2) *costi di sviluppo*, sostenuti per l'applicazione, prima dell'inizio della produzione a regime, di risultati di specifiche ricerche già completate<sup>3</sup>;

b) *diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno e*

c) *concessioni, marchi, licenze e simili*,

entrambi sono beni immateriali, giuridicamente tutelati, suscettibili di trasferimento in proprietà o in uso;

d) *avviamento*, costituito da costi sostenuti nei confronti di terzi (e quindi avviamento non internamente generato) che attribuiscono un maggior valore alla somma algebrica delle attività e passività aziendali e che genereranno attendibilmente benefici economici futuri almeno pari al costo sostenuto;

---

<sup>1</sup> Compresi i costi per iniziare attività o processi produttivi nuovi e per addestramento e qualificazione del personale in relazione a nuove attività, ma esclusi i costi per riduzione del personale

<sup>2</sup> Compresi i costi per l'aumento del capitale sociale ed altre operazioni sociali straordinarie

<sup>3</sup> Compresi i costi, interni ed esterni, e gli ammortamenti di beni utilizzati per progettazione e costruzione di impianti, macchinari e nuovi prodotti, realizzabili tecnicamente e finanziariamente nonché capaci di produrre redditi almeno pari ai costi sostenuti.

- e) immobilizzazioni in corso, ovvero costi interni ed esterni per l'acquisizione di oneri pluriennali, ed acconti, corrisposti a fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni immateriali;
- f) altre immobilizzazioni immateriali, diverse dalle precedenti, ma aventi comunque le qualità di cui al precedente punto I., quali costi per migliorie di beni utilizzati ma di proprietà di terzi o per un migliore riposizionamento di impianti e macchinari.

III. Le immobilizzazioni immateriali, come quelle materiali, devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio, a partire dal momento in cui sono disponibili per l'uso fino al termine della loro *vita utile*. L'ammortamento sistematico è effettuato a quote costanti o, quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della sua vita utile, a quote decrescenti, mentre non è ammesso un ammortamento a quote crescenti o commisurato a ricavi o risultati d'esercizio.

E' buona prassi professionale controllare ad ogni chiusura d'esercizio se il piano di ammortamento riflette ancora la vita utile dell'immobilizzazione immateriale e quindi la recuperabilità del suo costo, al netto gli ammortamenti, attraverso i ricavi alla cui produzione partecipa l'immobilizzazione stessa. Tale controllo può dar luogo o ad una riduzione della durata del piano di ammortamento o ad evidenziare una *perdita durevole di valore* dell'immobilizzazione (vedasi OIC 9 dicembre 2016).

IV. I costi d'impianto e di ampliamento si ammortizzano al massimo entro 5 anni. I costi di sviluppo si ammortizzano entro la loro *vita utile*, che, se non può essere attendibilmente stimata, è al massimo 5 anni. Durante i periodi di ammortamento dei suddetti costi, non possono essere distribuiti utili se non risultano iscritte riserve in misura pari ai costi non ancora ammortizzati.

L'avviamento si ammortizza secondo la sua *vita utile*, la quale è determinata usufruendo di tutte le informazioni disponibili, quali: a) prevedibile numero di esercizi in cui il costo dell'avviamento genererà extra-profitti; b) periodo di tempo, formalmente determinato dagli amministratori, in cui il costo dell'avviamento sarà recuperato in termini finanziari o reddituali (c. d. *payback period*); c) media ponderata della vita utile delle immobilizzazioni acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale. Se eccezionalmente non è possibile stimare la durata della vita utile, l'avviamento è ammortizzato in 10 anni; può essere ammortizzato in un periodo superiore, fino ad un massimo di 20 anni, indicando a giustificazione fatti e circostanze oggettive.

I beni immateriali, di cui al punto II., lett. b) e c), si ammortizzano secondo la loro vita utile, non oltre quanto previsto dalla legge o dal contratto e comunque, per i marchi, non oltre 20 anni.

Evidentemente le immobilizzazioni in corso e gli acconti non si ammortizzano.

Le altre immobilizzazioni immateriali si ammortizzano secondo il periodo prevedibile di utilizzo. Fermo restando quanto sopra, in particolare i costi di miglioria di beni di proprietà di terzi si ammortizzano nel periodo minore fra quello di utilizzo e quello di durata della locazione tenendo conto, se dipende dal conduttore, del probabile e proficuo rinnovo; i costi per un migliore riposizionamento di impianti e macchinari si ammortizzano in un periodo non superiore a 3-5 anni.

V. In caso di alienazione il costo da confrontare col corrispettivo per la determinazione della plusvalenza o minusvalenza deve comprendere anche la

quota di ammortamento maturata dall'inizio dell'esercizio fino alla data dell'alienazione; ciò riduce la plusvalenza ed aumenta la minusvalenza.

La rivalutazione delle immobilizzazioni può essere effettuata solo per legge e seguendo i criteri da questa stabiliti. La rivalutazione non comporta la modifica della vita utile dell'immobilizzazione e comunque con essa non può essere superato il valore recuperabile tramite l'uso.

**VI.** I contributi pubblici per la realizzazione di immobilizzazioni immateriali possono essere contabilizzati solo quando c'è ragionevole certezza della loro materiale erogazione, utilizzando uno dei seguenti metodi, che hanno effetti identici sull'ammontare del patrimonio netto e del risultato d'esercizio:

- imputazione per intero tra gli *altri ricavi e proventi* (A.5) e, in sede di bilancio, storno della quota di competenza dei successivi esercizi mediante iscrizione di tale quota tra i *risconti passivi*;
- riduzione del costo dell'immobilizzazione immateriale finanziata.

**VI.** Tra le informazioni da indicare nella nota integrativa si segnala:

- le "modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati" (art. 2426, n. 2);
- "la spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento" (art. 2426, n. 2);
- "la composizione delle voci costi d'impianto e di ampliamento e costi di sviluppo", nonché le motivazioni sulla loro utilità pluriennale e i criteri di ammortamento applicati (art. 2427, co. 1, n. 3);
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati alle immobilizzazioni immateriali (art. 2427, co. 1, n. 8).

18 gennaio 2017