

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Immobilizzazioni immateriali



BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni preferibilmente entro il 4 giugno 2016 all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it o via fax al numero 06.69766830.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso due process di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nel gennaio 2015 ed aggiornava la versione del maggio 2005.

* * *

INDICE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3
DEFINIZIONI	4-23
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	24-35
Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)	35
RILEVAZIONE INIZIALE	36-59
Considerazioni generali	36-38
Oneri pluriennali	39-48
<i>Costi di impianto e di ampliamento</i>	40-44
<i>Costi di sviluppo</i>	45-48
Beni immateriali	49-53
Avviamento	54-58
Immobilizzazioni in corso e acconti	59
VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE	60-83
Ammortamento	60-77
<i>Oneri pluriennali</i>	65
<i>Avviamento</i>	66-70
<i>Beni immateriali</i>	71
<i>Immobilizzazioni in corso</i>	72
<i>Altre immobilizzazioni immateriali</i>	73-77
Rivalutazione	78-82
Alienazioni	83
CASI PARTICOLARI	84-86
Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali	84-86
NOTA INTEGRATIVA	87-93
Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria	87-90
Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)	91
Informazioni relative alle micro imprese (art. 2435-ter c.c.)	92-93
DATA DI ENTRATA IN VIGORE	94
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	95-102

**APPENDICE A – SINTESI DI ALCUNE TIPOLOGIE DI IMMOBILIZZAZIONI
IMMATERIALI**

**LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE
CIVILISTICA**

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 24 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo “*le immobilizzazioni immateriali nella legislazione civilistica*”.
3. Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alle immobilizzazioni immateriali.

DEFINIZIONI

4. Le *immobilizzazioni immateriali* sono attività normalmente 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. Le immobilizzazioni immateriali comprendono:
 - oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo);
 - beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili);
 - avviamento;
 - immobilizzazioni immateriali in corso; e
 - acconti.

I benefici economici futuri derivanti da un'immobilizzazione immateriale includono i ricavi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società.

5. Gli *oneri pluriennali* sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento. Gli oneri pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri. Essi comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi di sviluppo e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale.
6. I *costi di impianto e di ampliamento* sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di *start-up*) o quella di accrescimento della capacità operativa.
7. Lo *sviluppo* è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi

o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

8. La *ricerca di base* è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.
9. I *beni immateriali* sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:
 - (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività; oppure
 - (b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili.
10. L'*avviamento* è 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 un 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.
11. Il *costo d'acquisto* è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto da corrispondere al fornitore del bene, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.
12. I *costi accessori d'acquisto* comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.
13. Il *costo di produzione* comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di produzione e fino al momento dal quale il bene immateriale può essere utilizzato. Con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della produzione, interna o presso terzi, con le medesime modalità previste dall'OIC 16 "*Immobilizzazioni materiali*".
14. Le *immobilizzazioni in corso* sono rappresentate da costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione di un bene immateriale per il quale non sia ancora stata acquisita la piena titolarità del diritto (nel caso di brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (nel caso di costi di sviluppo). I costi interni ed esterni sostenuti sono rappresentati - ad esempio - dai costi di lavoro, materiali e consulenza specificamente utilizzati a tal fine.
15. Gli *acconti* sono rappresentati dagli importi corrisposti ai fornitori per l'acquisto di una o più immobilizzazioni immateriali prima che si siano verificate le condizioni per la loro iscrizione in bilancio.

16. Il *valore netto contabile* di un'immobilizzazione immateriale è il valore al quale l'onere pluriennale, il bene immateriale o l'avviamento è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
17. La *vita utile* è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.
18. 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.
19. Il *valore da ammortizzare* è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione immateriale, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.
20. Il *valore residuo* di un bene immateriale è il valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.
21. La *svalutazione* è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile.
22. Il *valore recuperabile* di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (*fair value*), al netto dei costi di vendita. Sul punto si veda OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali".
23. Il *bilancio in forma ordinaria* è il bilancio redatto secondo le disposizioni del codice civile dalle società che non redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 *bis* c.c. e che non redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435 *ter* c.c. (bilancio delle micro-imprese).

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

24. L'art. 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:
 - 1) *costi di impianto e di ampliamento;*
 - 2) *costi di sviluppo;*
 - 3) *diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
 - 4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
 - 5) *avviamento;*
 - 6) *immobilizzazioni in corso e acconti;*
 - 7) *altre.*
25. La voce BI1 "*costi di impianto e di ampliamento*" può comprendere:
 - i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
 - i costi di "*start-up*" (solo qualora siano soddisfatte le specifiche condizioni di cui al paragrafo 42). Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere

operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo, ecc. Tra questi costi sono compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di pubblicità sostenuti in tale ambito, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente;

- i costi relativi all'ampliamento della società, inteso come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario e che pertanto attiene ad un nuovo allargamento dell'attività sociale. Essi non consistono nel naturale processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale, le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione;
- i costi di addestramento e di qualificazione del personale qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 43.

26. La voce BI2 “*costi di sviluppo*” può comprendere:

- i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
- i costi per la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;
- i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati;
- i costi per l'applicazione della ricerca di base.

27. La voce BI3 “*diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*” può comprendere:

- i costi sia di produzione interna sia di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali;
- i costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti;
- i costi relativi all'acquisto a titolo di proprietà a titolo di licenza d'uso del software applicativo sia a tempo determinato che a tempo indeterminato;
- i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un software applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore;
- i costi di know-how, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna che nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente.

I diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno possono essere trasmessi con licenza d'uso. Sebbene i diritti siano assimilabili dal punto di vista utilizzativo, è evidente che il brevetto implica un concetto di trasferibilità e di proprietà (anche se limitata nel

tempo) che la licenza d'uso normalmente non ha. Tuttavia, privilegiando gli aspetti sostanziali e considerando l'utilizzo economico del bene immateriale, è preferibile classificare nella stessa voce BI3 anche le licenze d'uso per brevetti e beni simili.

28. La voce BI4 “*concessioni, licenze, marchi e diritti simili*” può comprendere:
- i costi per l’ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
 - i costi per l’ottenimento di concessioni per esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.);
 - i costi per le licenze di commercio al dettaglio;
 - i costi di know-how per la tecnologia non brevettata;
 - i costi per l’acquisto, la produzione interna (si veda Appendice A) e per i diritti di licenza d’uso dei marchi.
29. La voce BI5 “*avviamento*” comprende l’avviamento che soddisfa le condizioni per l’iscrizione enunciate al paragrafo 55.
30. Nella voce BI6 “*immobilizzazioni in corso e acconti*” si possono comprendere:
- beni immateriali in corso di realizzazione (ad esempio, i costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale quando diventa ragionevolmente certo l’ottenimento della piena titolarità del diritto);
 - acconti a fornitori per anticipi riguardanti l’acquisizione di immobilizzazioni immateriali.
31. Nella voce BI7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.
A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:
- il costo corrisposto per acquisire l’usufrutto su azioni (paragrafo A18);
 - il costo per la realizzazione interna di un software applicativo “non tutelato” (nei limiti previsti dai paragrafi A19-A21);
 - i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafi A22-A23);
 - i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dai paragrafi A24-A26.
32. Per ciascuna voce delle immobilizzazioni immateriali è indicato nell’attivo dello stato patrimoniale il valore al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni.
33. Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10a) “*Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali*”.
34. Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di immobilizzazioni immateriali sono iscritte nel conto economico rispettivamente nella voce A5 “*altri ricavi e proventi*”, o nella voce B14 “*oneri diversi della gestione*”.

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

35. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile, nel bilancio in forma abbreviata, *“lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani”*. Inoltre, nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'art. 2425 del codice civile possono essere tra loro raggruppate: voci B10(a), B10(b) e B10(c).

Le stesse semplificazioni si applicano nel bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile. Pertanto, le società di cui agli artt. 2435-bis e 2435-ter c.c. possono non rispettare quanto previsto ai paragrafi 24-33.

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

36. Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione.
37. I costi iscritti in precedenti esercizi nel conto economico non possono essere ripresi e capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano all'epoca e che pertanto non ne avevano consentito la capitalizzazione. In una fattispecie del genere, se la società dovesse continuare anche nell'esercizio successivo a sostenere costi del medesimo tipo per le stesse ragioni (per esempio, perché il progetto avviato non è stato ancora completato), la capitalizzazione dei costi potrà aver inizio solamente a far tempo dal momento in cui tutte le condizioni necessarie per la capitalizzazione sono soddisfatte. Conseguentemente, i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.
38. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riferimento al periodo di fabbricazione, inteso come il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il bene è pronto per l'uso. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore recuperabile del bene (sulla misura e sui requisiti per la capitalizzazione degli oneri finanziari si veda l'OIC 16).
- Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di principio contabile (cfr. OIC 29 *“Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio”*).

Oneri pluriennali

39. Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:
- è dimostrata la loro utilità futura;
 - esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
 - è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.
- 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. I costi di impianto e di ampliamento, i costi,

sviluppo sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente

Costi di impianto e di ampliamento

40. I *costi di impianto e di ampliamento* sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di *start-up*) o quella di accrescimento della capacità operativa.
41. La rilevazione iniziale dei *costi di impianto e di ampliamento* nell'attivo dello stato patrimoniale è consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende, oltre al rispetto dei requisiti specifici previsti al paragrafo 39. Ad esempio, i costi per la costituzione di una rete commerciale dovranno trovare correlazione logica nelle aspettative di vendita dei prodotti che a tale rete verranno affidati; la capitalizzazione dei costi inerenti un aumento di capitale sociale dovrà trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'impresa; i costi relativi alla costituzione della società troveranno ragione di capitalizzazione nella misura in cui le aspettative reddituali di tale nascente società siano positive. La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è uno strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento, del conto economico della società, di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è la automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.
42. I costi di *start-up* sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:
 - i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di *start-up* non possono essere capitalizzati);
 - il principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.
43. I costi di addestramento e di qualificazione del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono 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 di *start-up* e sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività. Tali costi sono altresì differibili se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società. Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.
44. I costi straordinari di riduzione del personale (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili, per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative e simili, non sono capitalizzabili nell'attivo

patrimoniale in quanto, oltre a sostanzarsi in una eliminazione di fattori produttivi, vengono sostenuti in contesti della vita della società nei quali l'aleatorietà della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per l'iscrizione enunciati al paragrafo 39.

Costi di sviluppo

45. Lo *sviluppo* è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.
46. La ricerca di base è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.

I costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.

47. I costi di sviluppo capitalizzati nell'attivo patrimoniale sono composti: dagli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nell'attività di sviluppo; dai costi dei materiali e dei servizi impiegati nell'attività di sviluppo; dall'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo; dai costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi all'attività di sviluppo; dagli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo.
48. La sola attinenza a specifici progetti di sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche:
 - essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili. Ciò equivale a dire che la società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico;
 - essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse. La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano della società che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità della società di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, la società dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto;
 - essere recuperabili, cioè la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che

prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

Beni immateriali

49. I beni immateriali sono rilevati in bilancio quando:

- è soddisfatta la definizione di bene immateriale di cui al paragrafo 9;
- la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici; e
- il costo è stimabile con sufficiente attendibilità.

Per i *beni immateriali* il costo di acquisto comprende anche i costi accessori. Rientrano fra i costi accessori: spese di registrazione, iva indetraibile, consulenze tecniche specifiche, ecc.

Gli sconti incondizionati in fattura sono portati a riduzione del costo.

50. Per le società che applicano la disciplina del costo ammortizzato e dell'attualizzazione, nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni similari o equiparabili, il bene è iscritto in bilancio al valore attuale dei futuri pagamenti contrattuali determinato ai sensi dell'OIC 19 "*Debiti*".

51. Nel caso in cui il bene immateriale sia generato internamente, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione, relativi al periodo di produzione e fino al momento dal quale il bene immateriale può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della produzione, interna o presso terzi, con le medesime modalità previste dall'OIC 16.

52. Possono essere capitalizzati solo i costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di nuovi beni immateriali (costi originari) e per migliorare, modificare, o rinnovare beni immateriali già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività ovvero ne prolunghino la vita utile.

I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene.

53. I beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.

Avviamento

54. L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso (in seguito all'acquisto di un'azienda o ramo d'azienda).

Ai fini della sua iscrizione e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, ecc.

55. L'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:
- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
 - ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
 - è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
 - è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).
56. L'avviamento generato internamente non può pertanto essere capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali.
57. L'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi: esso rappresenta una qualità dell'azienda.
58. Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti. Il Principio contabile OIC 4 “*Fusioni e scissioni*” espone analiticamente i criteri di determinazione di tale eccedenza nel caso di fusioni e scissioni.

Immobilizzazioni in corso e acconti

59. Gli acconti ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni immateriali iscritti nella voce BI6 sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi. Le immobilizzazioni immateriali in corso di costruzione o produzione, iscritte nella voce BI6, sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del bene e comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene. Tali costi rimangono iscritti tra le immobilizzazioni in corso 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.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Ammortamento

60. Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.
61. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.
62. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che è funzionale alla

correlazione dei benefici attesi. Oltre all'utilizzo di piani di ammortamento a quote costanti, è ammesso anche l'utilizzo di piani a quote decrescenti, oppure parametrati ad altre variabili quantitative.

63. La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità dell'immobilizzazione immateriale oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso ed è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. È possibile ammortizzare l'immobilizzazione anche secondo il metodo per unità di prodotto. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

64. Il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che:

- vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o
- sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:
 - il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e
 - è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.

Oneri pluriennali

65. I costi di impianto e di ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

Avviamento

66. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile.

67. Ai fini del calcolo della stima della vita utile dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.

68. Nel processo di stima della vita utile, possono rappresentare utili punti di riferimento:

- a. il periodo di tempo entro il quale la società si attende di beneficiare degli extra-profitti legati alle sinergie generati dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali rispetto a quelli, presi autonomamente, delle società oggetto di aggregazione;
 - b. il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (cd *payback period*) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
 - c. la media ponderata delle vite utili delle principali attività (*core assets*) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali).
69. L'applicazione degli elementi di cui al paragrafo 68 non può determinare un periodo di ammortamento dell'avviamento superiore ai venti anni.
70. Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo di dieci anni.

Beni immateriali

71. Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene. La stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i venti anni.

Immobilizzazioni in corso

72. Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

Altre immobilizzazioni immateriali

73. L'ammortamento del diritto di usufrutto su azioni è effettuato sulla base della durata del diritto.
74. L'ammortamento del costo del software non tutelato è effettuato nel prevedibile periodo di utilizzo.
75. L'ammortamento del software di base, essendo strettamente correlato all'hardware, è trattato all'interno dell'OIC 16.
76. L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore.
77. L'ammortamento dei costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti in essere avviene prudenzialmente in un periodo di tempo relativamente breve (da tre a cinque anni).

Rivalutazione

78. Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni immateriali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione della legge. L'accresciuto valore di un bene immateriale derivante dal processo

inflattivo non può essere considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né può costituire un “caso eccezionale” di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui la rivalutazione viene effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge in base alla quale la rivalutazione è effettuata. Se la legge non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

79. Il limite massimo della rivalutazione di un’immobilizzazione immateriale è il valore recuperabile dell’immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato.
80. 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 risulta eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.
81. La rivalutazione di un’immobilizzazione immateriale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene. L’ammortamento dell’immobilizzazione immateriale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.
82. L’effetto netto della rivalutazione non costituisce un provento ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AIII “*Riserve di rivalutazione*” (cfr. OIC 28 “*Patrimonio netto*”), salvo diversa disposizione di legge.

Alienazioni

83. Quando un bene immateriale è venduto occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell’immobilizzazione ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell’ultimo esercizio in cui è stato utilizzato. L’eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione, e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico nelle voci indicate al paragrafo 34.

CASI PARTICOLARI

Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali

84. I contributi erogati alla società da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali sono definiti “contributi pubblici”. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni immateriali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.
85. 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. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

86. 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. Ciò può essere applicato con due metodi:

- a. con il primo metodo (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";
- b. con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.

Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio.

Con il secondo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione immateriale al netto dei contributi.

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

NOTA INTEGRATIVA

Informazioni per le società che redigono il bilancio in forma ordinaria

87. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, gli articoli 2426 e 2427 del codice civile richiedono di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- la motivazione delle "modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati" (art. 2426, co. 1, n. 2);
- la "spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento" (art. 2426, co. 1, n. 6);
- "i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato" (art. 2427, co. 1, n. 1);
- "i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio" (art. 2427, co. 1, n. 2);
- "la composizione delle voci "costi d'impianto e di ampliamento" e "costi di sviluppo", nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento" (art. 2427, co. 1, n. 3), ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennalità;
- "la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di

mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio" (art. 2427, co. 1, n. 3-bis);

- *“l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”* (art. 2427, co. 1, n. 8);
- *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate”* (art. 2427, co. 1, n. 9).

88. Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali, la nota integrativa indica:

- il metodo e i coefficienti d'ammortamento utilizzati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di immobilizzazioni immateriali;
- le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di capitalizzazione;
- il criterio adottato per effettuare l'eventuale rivalutazione, la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti, e l'effetto sul patrimonio netto;
- il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti (a riduzione del costo dell'immobilizzazione o a risconto).

89. La descrizione della movimentazione delle immobilizzazioni immateriali include l'indicazione ove rilevante, dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all'ammontare dell'immobilizzazione.

Il numero 9 comma 1 dell'art. 2427 c.c. richiede che si dia conto nella nota integrativa delle restrizioni o dei vincoli riferibili ai contributi pubblici ricevuti a fronte di immobilizzazioni immateriali. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.

Va inoltre fornita una descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito.

90. La nota integrativa descrive i criteri utilizzati, seguendo le indicazioni del paragrafo 68, per la stima della vita utile dell'avviamento. Qualora la società non sia in grado di stimare attendibilmente la vita utile dell'avviamento la nota integrativa dà conto delle ragioni per cui non ha ritenuto possibile effettuare tale stima.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c.c.)

91. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, nella nota integrativa del bilancio in forma abbreviata sono fornite le seguenti informazioni richieste dagli articoli 2426 e 2427 del codice civile:

- *“una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento”* (art. 2426, co. 1, n. 6);
- *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”* (art. 2427, co. 1, n. 1);

- *“i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell’esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell’esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell’esercizio”* (art. 2427, co. 1, n. 2);
- *“l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”* (art. 2427, co. 1, n. 8);
- *“l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate”* (art. 2427, co. 1, n. 9).

Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.)

92. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.
93. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano il paragrafo 91.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

94. La presente edizione dell’OIC 24 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

95. I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell’OIC 24 aggiornato nel 2015, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento previsti ai paragrafi 40-42, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce BI2 alla voce BI1 *Costi di impianto e di ampliamento*. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell’OIC 29 ai soli fini riclassificatori.
I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell’attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell’OIC 29.
96. I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti all’entrata in vigore del d.lgs. 139/2015, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce BI2 *Costi di sviluppo* se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 48.
I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 48, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell’attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell’OIC 29.
97. Eventuali effetti derivanti dalle disposizioni di cui al paragrafo 65 inerente l’ammortamento dei costi di sviluppo sono applicati retroattivamente ai sensi dell’OIC 29.

98. Le disposizioni di cui ai paragrafi 66-70 relative all'ammortamento dell'avviamento si applicano retroattivamente come previsto dall'OIC 29. Tuttavia, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. 139/2015, la società può scegliere di non applicare le disposizioni di cui ai paragrafi 66-70 all'avviamento iscritto in bilancio antecedentemente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Qualora si usufruisca di tale facoltà, la società applica il disposto dei paragrafi 66-70 all'avviamento sorto successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Le società che si avvalgono dell'applicazione prospettica continuano a contabilizzare l'avviamento in conformità al precedente principio, come previsto al paragrafo 102. Occorre fare menzione in nota integrativa dell'esercizio di tale facoltà.
99. Qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato esclusivamente ai debiti sorti successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 (cfr. par. 89 OIC 19 rivisto nel 2016), continua a classificare i costi accessori ai finanziamenti tra le "altre" immobilizzazioni immateriali e ad ammortizzare tali costi in conformità al precedente principio come previsto al paragrafo 102.
100. Qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato retroattivamente, il paragrafo 50 deve essere applicato retroattivamente. In caso contrario, il paragrafo 50 deve essere applicato prospetticamente, come previsto al paragrafo 102.
101. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 24 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono trattati secondo le disposizioni di prima applicazione contenute nell'OIC 12 "*Composizione e schemi del bilancio d'esercizio*".
102. Eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 24 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell'OIC 29. Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.

APPENDICE A – SINTESI DI ALCUNE TIPOLOGIE DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

(La presente appendice costituisce parte integrante del principio contabile OIC 24)

Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

- A1. I *brevetti industriali* rappresentano il diritto esclusivo, tutelato dalle norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione.
- A2. I *brevetti per i modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali* (ai sensi degli articoli 2592 e seguenti del codice civile sono soggetti alla specifica disciplina giuridica) sono le invenzioni atte a conferire a macchine o parti di esse, a strumenti, a utensili e ad oggetti di uso in genere, una particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego.
- A3. I *brevetti* acquistati a titolo oneroso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Si capitalizzano il costo di acquisto e i costi accessori, compresi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto e per la sua effettiva implementazione nel contesto operativo e produttivo. Se il contratto di acquisto del brevetto prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale (una *tantum*), 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. Gli ammontari parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.
- A4. I brevetti realizzati internamente comprendono il costo di produzione interna e i costi accessori relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto, nei limiti in cui anche tali costi potranno essere recuperati attraverso l'utilizzo dello stesso.
- A5. È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi. Le somme *una tantum* erogate per l'acquisizione di brevetti in licenza d'uso, o 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 inferiori al periodo stimato di utilizzo del brevetto o comunque non correlati a tutta la durata della tutela legale del brevetto, della concessione, della licenza, o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali ed ammortizzato lungo tutta la durata legale del brevetto, della concessione, della licenza o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile. Tuttavia, qualora, oltre la somma *una tantum*, si convenga anche il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (*royalties*), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.
- A6. I *diritti di autore* (art. 2575 codice civile) comprendono:

- le opere dell'ingegno di carattere creativo (che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia);
 - altri mezzi multimediali di espressione, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.
- A7. La tutela giuridica presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione).
- A8. I diritti di autore si iscrivono nell'attivo dello stato patrimoniale quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:
- titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi (contratto di edizione, di rappresentazione, di esecuzione, ecc.);
 - possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti;
 - recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi.
- A9. Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:
- dalle caratteristiche intrinseche dell'opera e del favore che essa può incontrare presso il pubblico;
 - dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento;
 - dalle disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.
- A10. Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale possono essere rappresentati:
- dai costi di produzione interna;
 - dai costi di acquisizione esterna.
- A11. Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione devono osservarsi i criteri illustrati in tema di sviluppo, e valgono le osservazioni fatte nel paragrafo inerente ai brevetti. Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dai costi accessori anche nei casi in cui il pagamento di questo avvenga in maniera dilazionata. Tuttavia, se il contratto di acquisto del diritto d'autore prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale una tantum, anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite realizzati, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo l'ammontare relativo al costo diretto di acquisto ed ai costi accessori. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

Concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili

- A12. Le *concessioni* sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.

- A13. Le *licenze*, iscritte in questa voce, sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (ad esempio: licenze di commercio al dettaglio).
- A14. Il *marchio* (insieme alla ditta e all'insegna) è 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.
- A15. Le somme *una tantum* erogate per l'ottenimento di una licenza, di una concessione o di un marchio o altro diritto simile sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato *una tantum* (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici non correlati a tutta la durata della concessione, della licenza, o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali. Tuttavia, qualora, oltre la somma *una tantum*, si conviene anche per il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (royalties), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.
- A16. 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 ricerca e 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.
- A17. Nella voce BI7 "*altre*" immobilizzazioni immateriali possono essere ricompresi, a titolo esemplificativo, i costi di seguito riportati.

Diritto di usufrutto su azioni

- A18. Il cessionario del diritto di usufrutto su azioni rileva inizialmente tra le "*altre*" immobilizzazioni immateriali il costo sostenuto per il diritto di godimento dei titoli comprensivo dei costi accessori.

Costi di software

- A19. 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 rilevati inizialmente tra le "*altre*" 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. I costi capitalizzabili comprendono i costi diretti e indiretti nella misura in cui possano essere riferiti alla realizzazione del software. Sono invece esclusi i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci simili.
- A20. La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Tale momento potrà variare a seconda della natura del progetto. Se, ad esempio, il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al

contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza ed ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione è differita fintanto che la società ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata).

- A21. Il software di base essendo strettamente correlato all'hardware è trattato alla stregua di una componente di un'immobilizzazione materiale e pertanto rientra nell'ambito di applicazione dell'OIC 16, cui si rinvia.

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

- A22. I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le “*altre*” immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le “*Immobilizzazioni materiali*” nella specifica voce di appartenenza.

- A23. I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o leasing) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico nella voce B10c) *Altre svalutazioni delle immobilizzazioni*, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l'importo iscritto tra le “*Immobilizzazioni immateriali*” viene riclassificato tra le “*Immobilizzazioni materiali*” ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene.

Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti

- A24. I costi sostenuti per il trasferimento ed il riposizionamento di linee di produzione o di interi stabilimenti nell'ambito della definizione di un nuovo lay-out della produzione possono essere capitalizzati quando è ravvisabile un beneficio futuro misurabile in termini di ampliamento o miglioramento della capacità produttiva dell'impresa e conseguente riduzione dei costi di produzione dei beni.
- A25. Non sono invece capitalizzabili i costi relativi a trasferimenti per cessata locazione o per necessità di sgombero dei locali prima occupati.
- A26. I costi sostenuti per il trasferimento e riposizionamento di singoli cespiti seguono la logica dettata dall'OIC 16, pertanto sono capitalizzati solo nel caso in cui rispettano i requisiti in esso indicati.

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa delle immobilizzazioni immateriali.

- Articolo 2423, comma 4: *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.”*
- Articolo 2423 ter comma 5: *“Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa”.*
- Articolo 2424, comma 2: *“Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto”.*
- Articolo 2424-bis, comma 1: *“Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”.*
- Articolo 2426, comma 1, n. 1: *“Le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile”.*
- Articolo 2426, comma 1, n.2: *“Il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa”.*
- Articolo 2426, comma 1, n. 3: *“L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento”.*
- Articolo 2426, comma 1, n. 5: *“I costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e*

ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati”.

- *Articolo 2426, comma 1, n. 6: “L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento”.*
- *Articolo 2427, comma 1, numero 1: “La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”.*
- *Articolo 2427, comma 1, numero 2: “La nota integrativa deve indicare (...) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio”.*
- *Articolo 2427, comma 1, numero 3: “La nota integrativa deve indicare (...) la composizione delle voci “costi d'impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento”.*
- *Articolo 2427, comma 1, numero 3bis: “La nota integrativa deve indicare (...) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio”.*
- *Articolo 2427, comma 1, n. 8: “La nota integrativa deve indicare (...) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”.*
- *Articolo 2427, comma 1, n. 9: “La nota integrativa deve indicare (...) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate”.*
- *Articolo 2435-bis, comma 2: “Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; (...); nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo”.*
- *Articolo 2435-bis, comma 3: “Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'art. 2425 possono essere tra loro raggruppate:*
 -
 - voci B10(a), B10(b), B10(c);
 - voci C16(b) e C16(c);

- voci D18(a), D18(b), D18(c) e D18(d);
 - voci D19(a), D19(b), D19(c) e D19(d).”.
- Articolo 2435-bis, comma 4: *“Fermo restando le indicazioni la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 1), 2)...8), 9)... .”.*
- Articolo 2435-ter, comma 2: *“Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall’articolo 2435-bis. Le micro imprese sono esonerate dalla redazione: ... 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo 2427, numeri 9) e 16); ...”*

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione negli schemi di stato patrimoniale e conto economico sono richiamate nel principio contabile OIC 12.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Tali considerazioni hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte contabili fatte dall'OIC e non sono parte integrante dell'OIC 24

La versione finale delle motivazioni alla base delle decisioni assunte ovviamente terrà conto degli esiti della consultazione.

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 24 per tenere conto delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal d.lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE.
2. La nuova versione dell'OIC 24 recepisce l'introduzione delle novità legislative connesse all'eliminazione, dalla voce dello stato patrimoniale BI2, dei riferimenti ai costi di ricerca e pubblicità, e delle modifiche alla norma relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento e dei costi di sviluppo.
3. La struttura della nuova versione dell'OIC 24, conformemente a quanto fatto per gli altri OIC, è stata rivista al fine di distinguere le statuizioni di carattere generale contenute nei diversi paragrafi del principio contabile da quelle relative a fattispecie più specifiche che vengono ora trattate in apposite appendici che, sotto il profilo dispositivo, possono costituire, o meno, parte integrante del principio contabile. In particolare, la precedente versione dell'OIC 24 dedicava specifici paragrafi concernenti la rilevazione dei diritti di brevetto e di utilizzazione delle opere dell'ingegno, delle concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili, e delle altre immobilizzazioni immateriali. In virtù di quanto detto in precedenza, si è deciso di trasferire le disposizioni relative alla rilevazione di tali immobilizzazioni immateriali nell'Appendice A, alla quale è stata attribuita natura dispositiva e, pertanto, costituisce parte integrante del principio contabile.
4. Il d.lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di pubblicità dalla voce dello stato patrimoniale BI2. La relazione di accompagnamento precisa che il decreto *elimina il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità contenuto nel n. 3) dell'articolo 2427 trattandosi di costi non più capitalizzabili*. L'OIC 24 rivisto nel 2014 prevedeva la possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità, se relativi ad *“operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali”* [enfasi aggiunta]. La modifica legislativa alla voce BI2 esclude la possibilità di una generica capitalizzazione dei costi di pubblicità, ma consente quella relativa ai costi di impianto e ampliamento. Pertanto, i costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2014, se soddisfano i requisiti ora stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, dalla voca BI2 alla voca BI1 *Costi di impianto e di ampliamento*. I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale e sono trattati secondo le disposizioni di prima applicazione stabilite nella nuova versione dell'OIC 24 (cfr. par. 95).
5. Il d.lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di ricerca dalla voce dello stato patrimoniale BI2. La relazione di accompagnamento precisa che il decreto *elimina il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità contenuto nel n. 3) dell'articolo 2427 trattandosi di costi non più capitalizzabili*. L'OIC 24 rivisto nel 2014 prevedeva la distinzione tra:
 - a. costi di ricerca di base, non capitalizzabili;
 - b. costi di ricerca applicata, capitalizzabili;
 - c. costi di sviluppo, capitalizzabili.

La modifica all'articolo 2424 del codice civile, che ha previsto l'eliminazione del riferimento al costo di ricerca dalla voce dello stato patrimoniale BI2, ha comportato una revisione dell'impostazione dell'OIC 24 sul tema. Non essendo più prevista la voce costo di ricerca nell'attivo, l'OIC ha ritenuto opportuno aggiornare le definizioni di costo di ricerca e di costo di sviluppo, eliminando il riferimento al costo di ricerca applicata. Al riguardo, l'OIC ha notato che la definizione di costi di ricerca applicata e i criteri di capitalizzabilità di detti costi, ai sensi dell'OIC 24 rivisto nel 2014, così come per i costi di sviluppo, fanno chiaramente riferimento alla necessità che il prodotto e processo cui la ricerca si riferisce siano già individuati e definiti, mentre il costo della ricerca di base è sostenuto in un momento precedente. Venendo meno la categoria della ricerca applicata, si è ritenuto opportuno aggiornare la definizione di costo di ricerca di base, adeguandola a quella contenuta nei principi contabili internazionali, specificando che tale costo è normalmente sostenuto in un momento antecedente a quello in cui è chiaramente definito e identificato il prodotto o processo che si intende sviluppare. Si è altresì chiarito nella definizione di costo di sviluppo che questo è il risultato dell'applicazione della ricerca di base. Pertanto i costi di ricerca applicata, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore dell'OIC 24 rivisto nel 2016, continuano, in sede di prima applicazione della nuova versione dell'OIC 24, ad essere iscritti nella voce BI2 *Costi di sviluppo* se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 48.

6. Il d.lgs. 139/2015 ha introdotto il criterio di valutazione dei crediti, titoli e debiti al costo ammortizzato. Tale criterio prevede l'inclusione dei costi di transazione nella determinazione del tasso di interesse effettivo. In precedenza, i costi di transazione su finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, erano iscritti nelle *Altre immobilizzazioni immateriali* ai sensi dell'OIC 24 rivisto nel 2014. L'introduzione dell'istituto del costo ammortizzato ha determinato una modifica della disciplina relativa ai costi accessori su finanziamenti. L'OIC 19 rivisto nel 2016 prevede, infatti, che i costi accessori su finanziamenti relativi ai debiti valutati al costo ammortizzato siano inclusi nel calcolo del costo ammortizzato (i costi accessori relativi ai finanziamenti valutati al valore nominale sono iscritti, invece, tra i risconti attivi). Pertanto, la modifica normativa ha comportato l'eliminazione dall'OIC 24 dei costi accessori su finanziamenti dalla voce "*Altre*" immobilizzazioni immateriali.
7. Il d.lgs. 139/2015 ha modificato la disciplina relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento. Il novellato articolo 2426, al comma 6, prevede che "*l'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni*". La precedente formulazione del medesimo articolo prevedeva che "*l'ammortamento deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. E' tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa*".
8. Va anzitutto notato che il legislatore non ha introdotto novità sostanziali con riferimento alla vita utile; infatti, sia il precedente testo normativo che il novellato codice civile fanno riferimento alla nozione di vita utile. La novità sta nel fatto che rispetto all'approccio precedente vi è stata un'inversione nel processo di stima della vita utile dell'avviamento. Mentre il precedente disposto del codice civile richiama la necessità di stimare la vita utile dell'avviamento solo nei casi in cui il limite di 5 anni non ne fosse rappresentativo, il novellato codice civile prevede che in primis sia determinata la vita utile dell'avviamento e solo quando questa non possa essere stimata

attendibilmente si proceda all'ammortamento dell'avviamento lungo un periodo di 10 anni.

9. Va in proposito ricordato che la precedente disciplina del codice faceva riferimento al concetto di periodo limitato di utilizzazione che sotto il profilo tecnico è equivalente alla nozione di vita utile prevista nel codice novellato (come del resto presupposto anche dall'OIC 24 del 2015 che fa espresso riferimento alla vita utile). La vita utile, infatti, rappresenta anch'esso un periodo limitato di utilizzazione. Del resto, anche l'art. 2426, comma 1, n. 2, richiama il concetto di "*utilizzazione* limitata nel tempo" per rifarsi alla nozione di vita utile delle immobilizzazioni materiali e immateriali.
10. Il vero elemento innovativo del novellato codice civile sta nell'esplicito richiamo alla necessità di effettuare una stima della vita utile e che essa risulti attendibile.
11. Tenuto conto del quadro delle novità normative, l'OIC ha esaminato 3 diversi approcci per aggiornare l'OIC 24:
 - a. non modificare nella sostanza l'attuale versione dell'OIC 24 partendo dalla considerazione che già in precedenza era prevista una specifica previsione per stimare la vita utile dell'avviamento, chiarendo che se il processo di stima non porta ad un risultato adeguato alle circostanze, si ricade nella casistica dell'inattendibilità della stima della vita utile.
 - b. implementare quanto previsto dall'attuale OIC 24 fornendo degli utili punti di riferimento per aiutare il redattore del bilancio a stimare la vita utile dell'avviamento di modo che solo quando la società non individua alcun elemento adeguato alle circostanze si ricade nella casistica dell'inattendibilità della stima della vita utile;
 - c. stabilire nel principio contabile un processo di stima della vita utile che preveda specifici indicatori utili alla determinazione della vita utile da seguire secondo un ordine gerarchico. Nel caso in cui il processo di stima così delineato non porti ad un risultato adeguato alle circostanze, si ricadrebbe nella casistica dell'inattendibilità della stima della vita utile.
12. L'OIC si è orientato sull'approccio b) considerato che l'approccio a) non fornirebbe infatti un utile ausilio al redattore di bilancio per identificare i casi in cui la stima della vita utile dell'avviamento possa risultare inattendibile mentre l'approccio sub c) richiederebbe l'individuazione di un procedimento di stima dell'avviamento sul quale ad oggi a livello internazionale non è ancora stato possibile trovare una soluzione condivisa.
13. L'approccio sub b) ha il pregio di essere di ausilio nella stima della vita utile senza essere vincolante nelle modalità di valutazione della stessa.
14. In ogni caso, l'OIC ha ritenuto opportuno mantenere il limite massimo dei vent'anni già previsto dall'OIC 24 sia nella versione del 2014 che nella versione precedente del 2005. Infatti la stima della vita utile dell'avviamento era una disciplina già stabilita nel precedente codice civile e in tale contesto l'OIC 24 prevedeva che detta stima non poteva riferirsi ad un periodo superiore ai 20 anni. Sotto questo profilo va osservato che, fino ad oggi, nessun vizio di legittimità è stato sollevato all'OIC con riferimento all'introduzione di un limite temporale massimo per l'ammortamento dell'avviamento non previsto dalla norma. In assenza poi di modifiche sul punto di carattere normativo, l'OIC non ha ravvisato motivi che ostino al mantenimento di tale limite. Medesime considerazioni valgono per la stima della vita utile dei marchi dove analogamente le precedenti versioni dell'OIC 24 prevedevano un limite massimo di 20 anni.
15. Nella scelta degli elementi da utilizzare nella stima della vita utile dell'avviamento l'OIC ha preso a riferimento gli esiti di un progetto di ricerca internazionale dedicato al tema di cui è parte

attiva. Dal 2010 l'OIC è infatti partner di un gruppo di lavoro internazionale assieme allo standard setter giapponese e all'EFRAG che ha l'obiettivo di valutare la fattibilità tecnica di reintrodurre l'ammortamento dell'avviamento nei principi contabili internazionali. Nell'ambito di tale progetto, l'OIC ha pubblicato nel luglio 2014 un *discussion paper* dal titolo “*Should goodwill still not be amortized?*” nel quale sono formulate varie ipotesi su come è possibile determinare la vita utile dell'avviamento. Muovendo dai risultati di tale progetto di ricerca, l'OIC ha deciso di proporre i seguenti punti di riferimento da utilizzare nella stima della vita utile:

- a. il periodo di tempo entro il quale la società si attende di beneficiare degli extra-profitti legati alle sinergie generati dall'operazione straordinaria;
 - b. il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare l'investimento effettuato (cd *payback period*) sulla base di quanto previsto formalmente dal Consiglio di Amministrazione;
 - c. la media ponderata delle vite utili delle principali attività (*core assets*) acquisite con l'aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali).
16. Sono state previste delle regole di prima applicazione del nuovo principio contabile che cercano di facilitare al massimo la fase di transizione al nuovo principio contabile. Infatti, fatte salve le modifiche che devono essere applicate retroattivamente ai sensi dell'articolo 12 del d.lgs. 139/2015, il redattore del bilancio può scegliere di applicare il nuovo principio contabile prospettivamente.