ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali
Costi di impianto, ampliamento e sviluppo

Giacomo Manzana Elena Iori

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it

ART. 2424 CODICE CIVILE

Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

Attivo:
(…)
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:
(…)

I - Immobilizzazioni immateriali:
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.
Totale.

II - Immobilizzazioni materiali:
1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinario;
3) attrezzature industriali e commerciali;
4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti.
Totale.

III - Immobilizzazioni finanziarie, con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo:
1) partecipazioni in:
a) imprese controllate;
b) imprese collegate;
c) imprese controllanti;
d) imprese sottoposte al controllo delle controllanti;
d-bis) altre imprese;
2) crediti:
a) verso imprese controllate;
b) verso imprese collegate;
c) verso controllanti;
d) verso imprese sottoposte a controllo delle controllanti;
d-bis) verso altri;
3) altri titoli;
4) strumenti finanziari derivati attivi.
Totale.

ART. 2426 CODICE CIVILE

Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

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;

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;

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.

ART. 2426 CODICE CIVILE

Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:
(…)

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 5 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 5 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;**

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 10 anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2015
Art. 2426 - Criteri di valutazioni *(…)* *5) i costi di impianto e di ampliamento, ~~i costi di ricerca~~, di sviluppo ~~e di pubblicità~~* *aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale* *~~e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.~~* *Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;*	***Art. 2426 - Criteri di valutazioni*** *(…)* *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;*

Novità dal 2016

1. **Non più capitalizzabili** le spese di pubblicità e di ricerca (base e applicata)

2. **Periodo di ammortamento** dei costi di sviluppo (vita utile se stimabile ovvero 5 anni)

	Ante D.Lgs 139/2015	**Post D.Lgs 139/2016**
Costi di impianto e ampliamento	*entro un periodo non superiore a cinque anni*	*entro un periodo non superiore a cinque anni.*
Costi di sviluppo	*entro un periodo non superiore a cinque anni.*	*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.***

Bilanci abbreviati e Micro-imprese

Le società che redigono il **bilancio abbreviato** **sono tenute** all’applicazione.

OIC 24 – nn. 40-49 – Costi immateriali

40. Gli oneri pluriennali **possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale** solo se:
    1. è dimostrata la loro **utilità futura**;
    2. esiste una **correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri** di cui godrà la società;
    3. 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 ed i costi, sviluppo sono iscrivibili solo con il **consenso del Collegio sindacale**, ove esistente.

65. 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.

OIC 24 – nn. 41-45 – Costi di impianto e di ampliamento

41. ∞**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.**

42. 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, nel rispetto dei requisiti specifici previsti al paragrafo 40.

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, nel conto economico della società, di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è l'automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.

OIC 24 – nn. 41-45 – Costi di impianto e di ampliamento

43. ∞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.

44. ∞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.

45. ∞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 sostanziarsi 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 40.

OIC 24 – nn. 46-49 – Costi di sviluppo

46. ∞**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.

47. ∞**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.

48. 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.

OIC 24 – nn. 46-49 – Costi di sviluppo

49. 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:

1. **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 spesato al conto economico;
2. **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;
3. **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.

OIC 24 valevole fino al 2014

La ∞**ricerca di base** può essere definita come quell'assieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di utilità generica all'impresa.

Ad esempio, una società che **opera nel settore della tecnologia** avanzata non può evitare di tenersi aggiornata, e di per sé stessa compiere studi, sullo stato dell'arte della materia oggetto dell'impresa;

Ad esempio, una società che opera nel settore della **grande distribuzione** non può evitare di svolgere in modo pressoché continuo indagini di mercato finalizzate all'analisi commerciale dei propri prodotti, eccetera.

La ∞**ricerca applicata** o **finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo** consiste, invece, **nell'assieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di REALIZZARE UNO SPECIFICO PROGETTO.**

Lo ∞**sviluppo** è **l'applicazione dei risultati della ricerca** o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma **PER LA PRODUZIONE** di materiali, strumenti, prodotti processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

Sino al 2015 risultavano necessariamente da spesare nell'esercizio di sostenimento i soli costi della ricerca «di base» mentre la capitalizzazione **poteva riguardare la ricerca «applicata» e lo sviluppo.** Peraltro, spesso distinguere tra costi di ricerca applicata e costi di sviluppo veri e propri non era agevole.

Definzione di R&S del Mise

Definizioni di «ricerca fondamentale»,«ricerca applicata» e «sviluppo sperimentale» sono contenute nel **paragrafo 1.3, punto 15, della comunicazione della Commissione europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante «Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione»,** che a loro volta sono mutuate dal«Manuale di Frascati» dell'Ocse (*guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*). http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/science-and-technology/frascati-manual-2015_9789264239012-en#page16.

Tali definizioni sono richiamate nella **circolare 59990 del 9 febbraio 2018** Mise per l'individuazione delle attività di sviluppo software ammesse al credito d'imposta per la ricerca e sviluppo disciplinato dall'articolo 3, commi 4 e 5, del Dl 145/2013 e dall'articolo 2 del Dm 27 maggio 2015.

Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, in tale manuale si precisa che le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale. A tale proposito, viene chiarito che, affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico, e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica. In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S **se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza.** In proposito, occorre precisare che le attività di sviluppo di tipo ricorrente o di routine non sono agevolabili, e che quindi l'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento.
Tale distinzione tra attività di sviluppo e attività *routinarie* o ordinarie **trova riscontro nella disciplina agevolativa, che considera ammissibili le attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, escludendo invece dal concetto di sviluppo sperimentale le attività che si sostanzino in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti.**
La circolare ricorda inoltre che il credito d'imposta R&S non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un'impresa, **ma soltanto le attività ricollegabili a progetti che presentino un «apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato», la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili. A tal fine si raccomanda che la società si doti di strumenti idonei ad individuare il requisito della novità, come appena descritto.**

AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI – OIC 11

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, 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 quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile. 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.

AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI – OIC 11

Ammortamento

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 dall'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

Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2016
Art. 2426 - Criteri di valutazioni *(…)* *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 ~~e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. È 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;~~*	***Art. 2426 - Criteri di valutazioni*** *(…)* *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;*

Novità

1. **Periodo di ammortamento** dell'avviamento (vita utile se stimabile ovvero 10 anni)

	Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2016
Avviamento	*entro un periodo non superiore a cinque anni.*	*secondo la sua **vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo **non superiore a dieci anni.***

L'OIC 24 par. 14 ha ritenuto opportuno mantenere il limite massimo dei vent'anni per la vita utile dell'avviamento.

Avviamento – OIC 24

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).

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.

Avviamento – OIC 24

ACQUISTATO A TITOLO ONEROSO → PUO' ESSERE ISCRITTO

54. (…) 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 garantiscono 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).

Avviamento – OIC 24

66. **L'ammortamento** dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile. La vita utile è stimata in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento e non può essere modificata negli esercizi successivi.

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 godere dei benefici economici addizionali** legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali;

    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. Nei casi eccezionali in cui **non sia possibile stimarne** attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.

70. Quando l'applicazione degli elementi di cui al paragrafo 68 determina una stima della vita utile dell'avviamento **superiore ai 10 anni,** occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima. In ogni caso la vita utile dell'avviamento **non può superare i 20 anni.**

Informativa i NI – bilanci ordinari e abbreviati

L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che: "*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*".

L'articolo 2427, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- "*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*" (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*" (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*" (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*" (n. 3-*bis*);
- "*l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce*" (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*" (n. 9).

Informativa i NI - bilanci ordinari e abbreviati

89. 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).

91. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, l'art. 2426, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- la motivazione delle "**modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati**" (n. 2);
- la "**spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento**" (n. 6).

92. La nota integrativa descrive i criteri utilizzati, seguendo le indicazione 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.

Informativa i NI - bilanci ordinari e abbreviati

90. 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. impone di dar 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**.

ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it