



**CONFINDUSTRIA
VENETO EST**

Area Metropolitana
Venezia Padova Rovigo Treviso

Le immobilizzazioni immateriali (OIC 24)

Definizione e classificazione

OIC 24 - Definizioni

Le immobilizzazioni immateriali sono attività caratterizzate dall'assenza di tangibilità.

Sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici in più esercizi (*OIC 24, par. 4*).

OIC 24 - Definizioni

Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- oneri pluriennali (costi di impianto e 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;
- acconti.

OIC 24 - Definizioni

Oneri pluriennali (OIC 24, par. 5)

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.

OIC 24 - Definizioni

Beni immateriali (OIC 24, par. 9)

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:

- è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure

OIC 24 - Definizioni

- 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.

I beni immateriali comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili.

OIC 24 - Definizioni

Avviamento (OIC 24, par. 10)

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 delle risorse in un sistema efficiente.

OIC 24 - Definizioni

Immobilizzazioni in corso (OIC 24, par. 14)

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).

Acconti (OIC 24, par. 15)

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.

OIC 24 - Definizioni

Costo d'acquisto (OIC 24, par. 11)

È rappresentato dal prezzo effettivo da corrispondere al fornitore dell'immobilizzazione immateriale, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

Costi accessori d'acquisto (OIC 24, par. 12)

Comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

OIC 24 – Definizioni

Valore netto contabile (OIC 24, par. 16)

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.

Vita utile (OIC 24, par. 17)

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.

OIC 24 - Classificazione

Costi pluriennali

1) Costi di impianto e ampliamento

2) Costi di sviluppo

Attività
immateriali

3) Diritti brevetto industriale e utilizzazione
opere dell'ingegno

4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

5) Avviamento

6) Immobilizzazioni in corso e acconti

7) Altre

OIC 24 - Classificazione

Le immobilizzazioni immateriali si dividono in:

- **beni immateriali**, che entrano a far parte del patrimonio aziendale attraverso l'acquisizione sul mercato o la produzione interna e sono soggetti a tutela giuridica.
- **oneri pluriennali**, che non sono collegati all'acquisizione di beni o diritti, ma in presenza di determinati requisiti sono considerabili immobilizzazioni immateriali.
- **avviamento**, che è l'eccedenza del costo sostenuto per l'acquisizione di un'azienda rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti.

OIC 24 - Classificazione

Per i beni immateriali e l'avviamento vi è un **obbligo** di capitalizzazione.

Invece, per gli oneri pluriennali la capitalizzazione è una **facoltà**.

In ogni caso, è necessario accertare l'utilità futura prima della rilevazione in bilancio e l'iscrizione nell'attivo è subordinata al consenso degli organi di controllo, ove esistenti.

Rilevazione iniziale

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione (OIC 24, par. 36).

Nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori (OIC 24, par. 37).

OIC 24 - Rilevazione iniziale

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 (OIC 24, par. 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 (OIC 24, par. 39).

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Oneri pluriennali (OIC 24, par. 40)

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.

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Costi di impianto e ampliamento (OIC 24, par. 41-45)

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.

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Costi di impianto e ampliamento

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.

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 - Rilevazione iniziale

Costi di impianto e ampliamento

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.

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Costi di impianto e ampliamento

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 sostanzia in un investimento sugli attuali fattori produttivi e
- comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società.

OIC 24 - Rilevazione iniziale

Costi di impianto e ampliamento

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.

OIC 24 - Rilevazione iniziale

In B.I.1 può comprendere (OIC 24, par. 25):

- 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»;
- i costi relativi all'ampliamento della società, inteso come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite;
- i costi di addestramento e di qualificazione del personale.

OIC 24 – Rilevazione iniziale

Costi di sviluppo (OIC 24, par. 46-49)

Il D.Lgs 139/2015 ha modificato la voce B.I.2 dello Stato Patrimoniale ed ha sostituito i «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» con i soli «costi di sviluppo».

I costi di ricerca e pubblicità non sono più capitalizzabili.

I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati, se soddisfano i requisiti, possono essere capitalizzati nella voce B.I.1.

I costi di ricerca, invece, sono divisi in ricerca di base (non capitalizzabili) e ricerca applicata (capitalizzabili) (*OIC 24, par. 4 e 5, Motivazioni alla base delle decisioni assunte*).

OIC 24 – Rilevazione iniziale

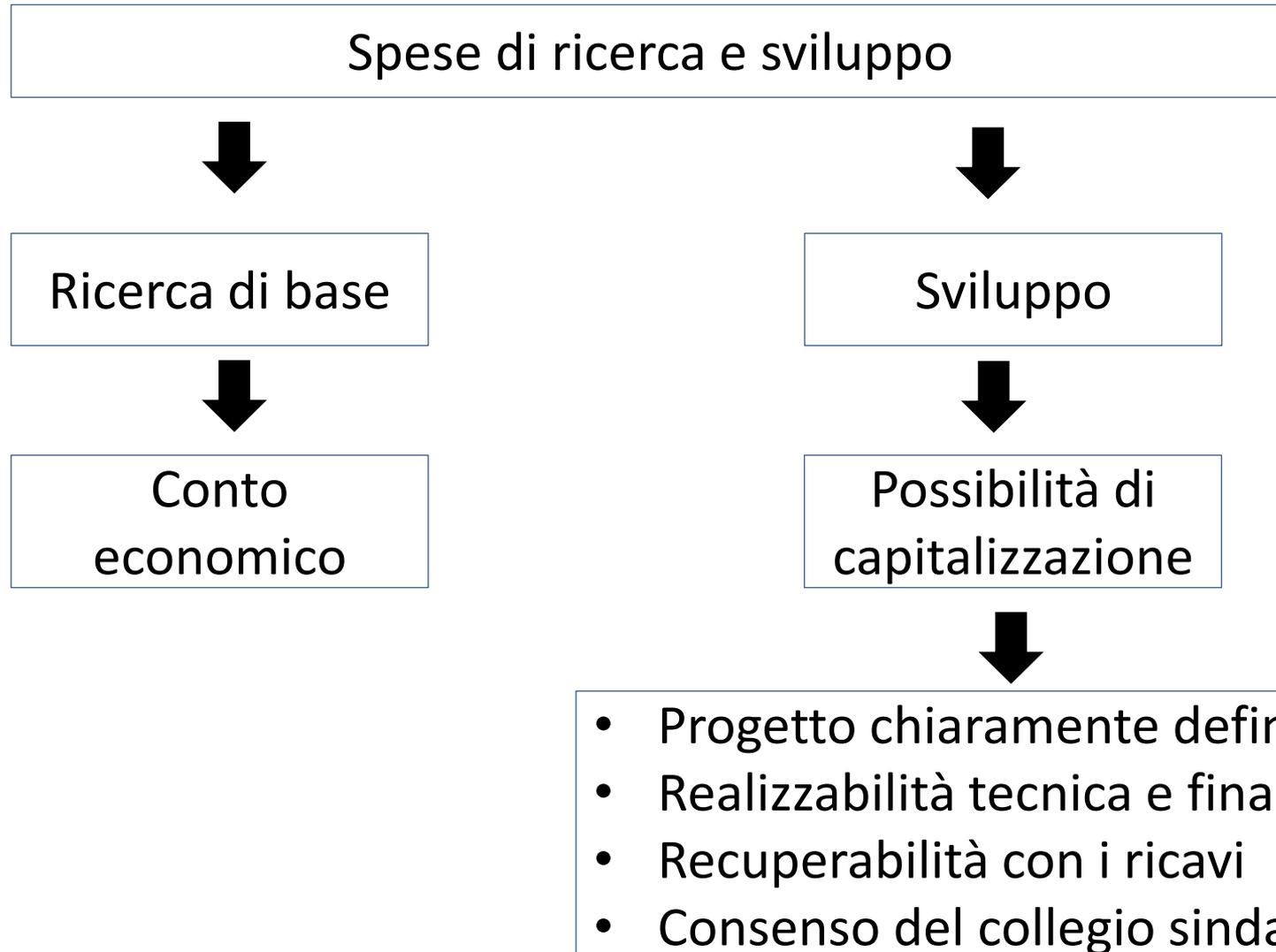
Costi di sviluppo (OIC 24, par. 46-49)

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.

OIC 24 – Rilevazione iniziale



OIC 24 – Rilevazione iniziale

Costi di sviluppo

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.

OIC 24 – Rilevazione iniziale

In B.I.2 vengono inseriti i costi di sviluppo tra cui costi per (OIC 24, par. 26):

- progettazione, costruzione, verifica di prototipi;
- progettazione di mezzi, prove e stampi per la nuova tecnologia;
- progettazione, costruzione, attivazione di un impianto pilota;
- progettazione, costruzione, prova di materiali, prodotti, processi e sistemi;
- applicazione dei risultati della ricerca di base.

OIC 24 – Beni immateriali

I beni immateriali sono rilevati in bilancio quando:

- è soddisfatta la definizione di bene immateriale;
- 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;
- 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.

OIC 24 – Beni immateriali

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.

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.

OIC 24 – Beni immateriali

La voce B.I.3 “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;

OIC 24 – Beni immateriali

- 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.

OIC 24 – Beni immateriali

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 e per i diritti di licenza d’uso dei marchi.

OIC 24 – Beni immateriali

Avviamento (OIC 24, par. 50-53)

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.

OIC 24 – Beni immateriali

Avviamento

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 12 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).

OIC 24 – Avviamento

Il nuovo art. 2426 n. 6, c.c. prevede:

- ammortamento dell'avviamento sulla base della vita utile
- se, in casi eccezionali, non è possibile stimare attendibilmente la vita utile, il **periodo massimo di ammortamento è di 10 anni**;
- obbligo di fornire **sempre** in nota integrativa la spiegazione del periodo di ammortamento.

L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale.

È stato introdotto esplicito divieto di ripristino di precedenti svalutazioni di avviamento (*art. 2426, n.3*).

OIC 24 – Avviamento

Per gli avviamenti dal 2016 in poi:

- vi è impossibilità di modifica della vita utile residua (*par. 66*)
- la stima della vita utile non può superare i 20 anni (*par. 70*)
- nel caso in cui si effettui un ammortamento superiore a 10 anni devono esserci fatti e circostanze oggettive a supporto di tale stima

OIC 24 – Immobilizzazioni in corso e acconti

(OIC 24, par. 59)

Gli acconti ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni immateriali iscritti nella voce B.I.6 sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi.

Le immobilizzazioni immateriali in corso di costruzione, iscritte nella voce B.I.6, 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.

OIC 24 – Immobilizzazioni in corso e acconti

Nella voce B.I.6 “immobilizzazioni in corso e acconti” si possono comprendere (OIC 24, par. 30):

- 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.

Rilevazioni successive

OIC 24 – Rilevazioni successive

Ammortamento (OIC 24, par. 60-64)

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.

OIC 24 – Rilevazioni successive

L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.

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.

OIC 24 – Rilevazioni successive

Oneri pluriennali (OIC 24, par. 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.

OIC 24 – Rilevazioni successive

Avviamento (OIC 24, par. 66-70)

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.

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.

Quando viene determinata 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.

OIC 24 – Rilevazioni successive

Beni immateriali (OIC 24, par. 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 20 anni.

OIC 24 – Rilevazioni successive

Immobilizzazioni in corso (OIC 24, par. 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.

OIC 24 – Svalutazione

La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni immateriali.

Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione (art. 2426 co. 1, n. 3), qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile.

Sul punto si veda l'OIC 9 “Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali”.