

CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI
CONSIGLIO NAZIONALE RAGIONIERI COMMERCIALISTI ED ECONOMISTI D'IMPRESA

Documento n. 24

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

SOMMARIO:

SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

Norme civilistiche

Legislazione fiscale

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: DEFINIZIONE DELLE STESSE ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

- A. Definizione, caratteristiche e rilevazione
- B. Richiamo dei principi contabili generali
- C. Classificazione
- D. Principi generali di valutazione
 - D.I. Valore originario d'iscrizione
 - D.II. Limite al valore d'iscrizione
 - D.III. Ammortamento
 - D.IV. Perdita durevole di valore
 - D.V. Ripristino di valore
 - D.VI. Rivalutazione

COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO

Definizione

Rilevazione

Ammortamento

Alcune tipologie di costi pluriennali

COSTI DI RICERCA, DI SVILUPPO E DI PUBBLICITA'

Costi di ricerca e sviluppo

Rilevazione

Ammortamento

Costi di pubblicità

DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELL'INGEGNO

1. Diritti di brevetto

2. Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno. Diritto di'autore

CONCESSIONI, LICENZE, MARCHI E DIRITTI SIMILI

Concessioni

Licenze

Marchi

Diritti simili

ALTRI DIRITTI ISCRIVIBILI TRA CONCESSIONI, LICENZE E MARCHI

Licenze d'uso

Know-how

AVVIAMENTO

A. Definizione, Caratteristiche e rilevazione

B. Classificazione

C. Contabilizzazione dell'avviamento

D. Valutazione

E. Valutazione della vita utile e ammortamento

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi

Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi

Diritti reali di godimento su azioni

Oneri accessori su finanziamenti

Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti

Costi di software

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

Informazioni nella relazione sulla gestione e nella nota integrativa

Raffronto con i principi enunciati dallo IASC

SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO

Il presente documento ha lo scopo di definire le immobilizzazioni immateriali ed i principi contabili relativi alla loro rilevazione, valutazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi. I principi contabili cui tale documento si riferisce sono formulati nel contesto di un sistema contabile tradizionale a " valori storici " (detto anche a " costi storici "). Esulano da questo documento le problematiche relative ai diritti connessi ad attività di esplorazione ed estrazione di minerali, oli, gas naturali e altre risorse naturali non rigenerabili.

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

NORME CIVILISTICHE

Le principali norme civilistiche che riguardano direttamente e indirettamente le immobilizzazioni immateriali sono qui di seguito richiamate:

Parte generale e classificazione

1.a) L'art. 2423 c.c. dispone che:

"Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

1.b) L'art. 2423 bis c.c. stabilisce, fra l'altro, che nella redazione del bilancio:

- la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
- si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
- si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
- i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Deroche a questo principio sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

2. La classificazione dei valori di bilancio, da un punto di vista giuridico, va effettuata nel rispetto dell'esigenza di chiarezza, cui fa riferimento l'art. 2423 c.c. richiamato sopra.

3.a) Il primo comma dell'art. 2424 bis c.c. stabilisce che "gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni".

3.b) L'art. 2424 c.c., inerente lo schema dello stato patrimoniale, al punto B.I così individua le immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi di impianto e di ampliamento;

- 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;
- 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.

4.a) Le immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Gli ammortamenti così calcolati devono essere iscritti nel conto economico (art. 2425 c.c.) alla voce B.10.a: "ammortamento delle immobilizzazioni immateriali".

Gli ammontari complessivi degli ammortamenti vanno dedotti direttamente dai valori originari dei beni, a cui gli ammortamenti si riferiscono, ed esplicitati nella nota integrativa.

4.b) Le svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali di cui all'art. 2426 c.c., comma 1 n.3), devono essere iscritte nel conto economico alla voce B.10.c e rilevate, come per gli ammortamenti, a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale. Le svalutazioni devono essere esplicitate in nota integrativa (art. 2427 c.c.). Non sono consentiti accantonamenti a fondi rischi in vista di svalutazioni al mero fine di costituire vere e proprie riserve in contrasto col principio generale della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

4.c) I costi di impianto ed ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso 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 c.c., comma 1 n. 5).

4.d) L'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso 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. 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 (art. 2426 c.c., comma 1 n. 6).

5. L'art. 2425 c.c. contempla nel conto economico, ai rispettivi numeri, le sotto elencate voci in cui possono essere iscritti gli effetti reddituali di operazioni riguardanti le immobilizzazioni immateriali:

- nella classe A, definita "Valore della produzione":

- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni
- 5) altri ricavi e proventi;

- nella classe B, definita "Costi della produzione":

- 10a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- 10c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
- 14) oneri diversi di gestione;

- nella parte E, definita "Proventi e oneri straordinari":

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5;

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14.

Per maggiori informazioni sui criteri di classificazione nel conto economico si rimanda al documento n. 12 - Composizione e Schemi del Bilancio di Esercizio di Imprese Mercantili Industriali e di Servizi ed al relativo documento interpretativo n. 1 del marzo 1998.

6. L'art. 2427 c.c. stabilisce che la nota integrativa deve, fra l'altro, indicare:

- "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";

- "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 avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio";

- "la composizione delle voci "costi di impianto e di ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni dell'iscrizione e i rispettivi criteri di ammortamento";

- "l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce".

7. L'art. 2426 c.c. comma 1 punto 2 richiede che "eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati debbono essere motivate nella nota integrativa".

8. L'art. 2428 c.c., comma 2 punto 1 prevede che dalla relazione sulla gestione devono, fra l'altro, in ogni caso risultare:

- le attività di ricerca e sviluppo.

Valutazione

1. In tema di valutazione delle immobilizzazioni immateriali dall'art. 2426 c.c. si evince che:

(a) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di realizzazione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di realizzazione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione immateriale, relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della realizzazione;

(b) 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;

(c) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata;

2. La Relazione Ministeriale di commento a quanto descritto al precedente punto 1.b precisa:

Quanto all'ammortamento delle immobilizzazioni, <<la formula "in relazione con la residua possibilità di utilizzazione" [sostanzialmente corrispondente a quella dell'art. 35, par. I, lett. b), della direttiva] è sembrata la più idonea a ricomprendere tutte le componenti dell'ammortamento. (omissis) L'avverbio "sistematicamente" mira ad evitare che gli

ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità a piani. L'avverbio sta però appunto ad indicare che l'ammortamento deve essere operato in conformità di un piano prestabilito, ma anche che il piano debba esser impostato in modo che l'ammortamento sia effettuato per importi costanti. Essendo inoltre possibile che i piani di ammortamento mutino per il mutare dei piani aziendali di utilizzazione dei cespiti, si è consentita la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati per la strutturazione originaria del piano, imponendone però la motivazione nella nota integrativa.>>

LEGISLAZIONE FISCALE

La principale normativa fiscale, per quanto concerne gli aspetti trattati in questo documento, viene qui di seguito brevemente richiamata.

Norme generali sulle valutazioni

Il criterio generale di valutazione delle immobilizzazioni immateriali è il costo. Tale criterio è desumibile dal primo comma dell'art. 76 del D.P.R. 917 del 22 dicembre 1986, il quale stabilisce che:

"1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;

b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;

c) Il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito.

A norma dell'art. 76, comma 4, D.P.R. 917/86, "in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione, adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'ufficio delle imposte nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato". Il successivo comma 6 stabilisce:

"La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi".

Ammortamento

Per quanto concerne gli ammortamenti, oltre a quanto detto nel precedente punto 1, l'art. 68 del D.P.R. 917/86, citato, stabilisce che:

"1. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, [...] dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore a un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore a un decimo del costo.

2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

3. Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un decimo del valore stesso".

L'articolo 74 del D.P.R. 917/86 stabilisce che:

"1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica il comma 3 dell'articolo 55.

2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nell'esercizio e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente lire cinquantamila.

3. Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi".

In questa sede si ritiene di dover ricordare il contenuto del punto 3.36 della Circolare Ministeriale n. 73 del 27 maggio 1994 e il punto 6.4.1 della Circolare Ministeriale n. 108/E del 3 maggio 1996 dove viene specificato che l'art. 74 del D.P.R. 917/86 non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi, ma ne dispone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in base ai criteri civilistici.

La legislazione fiscale non prevede ammortamenti accelerati e ammortamenti anticipati per le immobilizzazioni immateriali; né prevede l'utilizzo di una minor aliquota (pro-rata temporis) nel primo esercizio di utilizzo del bene.

Permuta

Dispone l'art. 54, comma 2, D.P.R. 917/96, con riferimento alla cessione dei cosiddetti beni strumentali, che "se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito".

Plusvalenze tassabili in più esercizi

Il quarto comma dell'art. 54 del D.P.R. 917/86 stabilisce, fra l'altro, che le plusvalenze realizzate mediante le cessioni a titolo oneroso di beni patrimoniali o il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Contributi a fondo perduto

L'art. 55 comma 3, lett. B) del D.P.R. 917/86, stabilisce, fra l'altro, che sono considerate sopravvenienze attive i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) del comma 1 dell'articolo 53 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI: DEFINIZIONE DELLE STESSE ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Dopo aver esaminato le norme civilistiche, la dottrina ragionieristica e la prassi internazionale - inclusi gli Standards dell'International Accounting Standard Committee -, e considerato il Documento n. 11 "Bilancio d'esercizio - Finalità e Postulati", si enunciano i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a definire, identificare, valutare e rappresentare nel bilancio d'esercizio o di funzionamento le immobilizzazioni immateriali.

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

A.I) Definizione

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite "immateriali". 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 entrano a far parte del patrimonio dell'impresa o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'impresa stessa.

Nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione "oneri (costi) pluriennali".

Conseguentemente le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.),
- l'avviamento,
- i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, nonché i diritti simili),
- i costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.

A.II) Caratteristiche

I costi pluriennali generalmente hanno caratteristiche di indeterminatezza più marcate rispetto ai beni immateriali veri e propri. Il legislatore, recependo il contenuto della IV Direttiva comunitaria, avrebbe potuto fornire una definizione di tali oneri; si è, invece, limitato a porre le norme cautelative e restrittive relative al vincolo di distribuzione dei dividendi ed alla richiesta del consenso specifico del collegio sindacale per la loro iscrizione.

I beni immateriali veri e propri hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa.

A.III) Rilevazione

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se hanno le caratteristiche di cui al punto A.II) e si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento, e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri. Inoltre deve trattarsi di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati.

Esse possono essere:

- realizzate internamente;
- acquisite a titolo di proprietà;
- acquisite a titolo di godimento.

Non è invece consentita la capitalizzazione di beni immateriali acquisiti a titolo gratuito come meglio spiegato nel seguito.

Valutare l'utilità pluriennale che può derivare da tali costi, nonché l'entità della stessa non è tuttavia semplice: il legislatore italiano ha, quindi, stabilito delle regole generali per l'iscrizione e l'ammortamento. Inoltre per certi costi sono previsti dei limiti massimi per la loro ripartizione temporale.

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura, compito in taluni casi demandato, oltreché agli amministratori, anche agli organi di controllo (collegio sindacale). È il caso, oltre che dell'avviamento, anche dei costi di impianto e di ampliamento e dei costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità, caratterizzati questi, come detto in precedenza, da un'aleatorietà maggiore rispetto ad esempio ai marchi, brevetti, concessioni o licenze. Per le categorie di costi menzionate, a volte l'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento del sostenimento dei costi possono solo essere presunte. In questa situazione il legislatore non ha ritenuto di stabilire regole precise per la capitalizzazione; tuttavia ha posto dei vincoli, quali ad esempio il citato consenso del collegio sindacale o il vincolo a non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati.

Non è consentito che costi precedentemente addebitati al conto economico vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo, 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, e i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.

Accertata l'utilità pluriennale di determinati costi, si pone il problema di stabilire se vi sia l'obbligo o la facoltà di iscrivere tali costi fra le attività di bilancio. Per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica e per l'avviamento l'iscrizione nelle rispettive voci dello stato patrimoniale costituisce un obbligo; non si ritiene in altre parole accettabile, in alternativa, l'iscrizione in unica soluzione del costo di un bene immateriale nel conto economico al momento dell'acquisto. Diversa è la situazione relativa ai costi pluriennali, quali ad esempio i costi di impianto e di ampliamento, e i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità. Per tali categorie di costi, caratterizzate da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso soggettive, il principio della prudenza dovrebbe prevalere, pertanto si ritiene che l'iscrizione di dette poste nell'attivo di bilancio costituisca una facoltà e non un obbligo.

Per la mancanza di un costo oltre che di altri attendibili elementi valutativi, le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito non sono iscrिवibili nell'attivo patrimoniale.

B. RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono elencati nel Documento n. 11 "Bilancio d'esercizio - finalità e postulati", costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e vanno tenuti, pertanto, presenti nella valutazione delle immobilizzazioni immateriali. In particolare, si richiamano i principi della comprensibilità, dell'imparzialità, della prudenza, della continuità di applicazione dei principi contabili (ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione), della competenza (segnatamente, la rilevazione dei costi nei periodi di competenza e la correlazione tra costi e ricavi per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica), del costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento e delle sue limitazioni, della significatività e rilevanza dei dati, dell'adeguata informativa nella nota integrativa al bilancio e della verificabilità dell'informazione.

C. CLASSIFICAZIONE

C.I) La classificazione dei valori delle immobilizzazioni immateriali nel bilancio di esercizio deve rispondere all'esigenza di comprensibilità, che è uno dei postulati del bilancio stesso in precedenza richiamati.

C.II) Nello stato patrimoniale i valori delle immobilizzazioni immateriali si iscrivono tra le immobilizzazioni (classe B, sottoclasse I) e vanno tenuti distinti dalle altre sottoclassi di valori che concorrono a formare tale classe. Nell'ambito poi delle immobilizzazioni immateriali devono essere esposte separatamente le voci componenti. La sottoclasse delle immobilizzazioni immateriali comprende le seguenti voci:

- 1) Costi di impianto e di ampliamento (Voce B.I.1)
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità (Voce B.I.2)
- 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (Voce B.I.3)
- 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (Voce B.I.4)
- 5) Avviamento (Voce B.I.5)
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti (Voce B.I.6)
- 7) Altre (Voce B.I.7)

C.III) Gli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle svalutazioni vanno dedotti direttamente dai valori originali delle immobilizzazioni immateriali, a cui gli ammortamenti si riferiscono, ed esplicitati nella nota integrativa.

Nel conto economico gli ammortamenti vanno indicati nell'apposita voce dei costi della produzione (B.10.a).

C.IV) Gli utili e le perdite derivanti da alienazioni di immobilizzazioni vanno esposti nel conto economico in base a quanto disposto nel Documento n. 12 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi".

D. PRINCIPI GENERALI DI VALUTAZIONE

I principi generali di valutazione delle immobilizzazioni immateriali in un sistema a costi storici sono i seguenti:

D.I) Valore originario d'iscrizione

D.I.a) Il valore originario d'iscrizione di un'immobilizzazione immateriale è costituito dal costo di acquisto o di produzione come di seguito definito. Il costo di acquisto include anche gli oneri

accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; inoltre può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione.

D.I.b) I conti accesi alle immobilizzazioni immateriali devono riflettere l'investimento in tali attività da parte dell'impresa. Tale obiettivo si raggiunge stabilendo criteri di capitalizzazione, di rilevazione e di stralcio, applicati rispettando il principio della competenza e distinguendo fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzazioni e spese che, se pur collegate con le immobilizzazioni, rappresentano spese di competenza del periodo.

D.II) Limite al valore d'iscrizione

D.II.a) Il valore d'iscrizione (al costo) delle immobilizzazioni immateriali non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso.

- Il valore realizzabile dall'alienazione è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa.

- Il valore in uso è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile.

- La vita utile è definita come: (1) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (2) le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

D.III) Ammortamento

Il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato dagli ammortamenti. L'ammortamento costituisce un processo di ripartizione del costo delle immobilizzazioni immateriali in funzione del periodo in cui l'impresa ne trae beneficio, e solo in conseguenza di ciò, esso contribuisce - in un sistema contabile basato sul costo - alla valutazione delle immobilizzazioni. Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali (costi di impianto e ampliamento e spese di ricerca, sviluppo e pubblicità, avviamento), consentendo per l'avviamento un ammortamento basato su un periodo più lungo nei soli casi in cui si giustifichi un'utilità protratta a tale maggior periodo. In particolare per quest'ultima fattispecie si ritiene che, nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale, sia necessario dimostrare tale maggiore durata, evidenziando in nota integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della residua vita utile.

L'ammortamento, anche per le immobilizzazioni immateriali, costituisce un processo "sistematico" di ripartizione del costo sostenuto sulla intera durata di utilizzazione. Tale processo sistematico non necessariamente implica l'uso di piani ad aliquota costante, anche se ciò costituisce la metodologia più immediata. In talune circostanze può essere più coerente con il principio della prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti, oppure parametrare ad altre variabili quantitative più pertinenti nella fattispecie.

L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'impresa.

D.IV) Perdita durevole di valore

D.IVa) Nel corso del periodo di durata utile di un'immobilizzazione certe condizioni di utilizzo o addirittura l'operatività stessa della società possono subire mutamenti di rilievo, conseguentemente la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali deve

essere soggetta a un riesame e a una conferma costante nel tempo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Particolare attenzione va posta nel caso in cui l'impresa versi in una situazione di perdita e nel contempo esponga in bilancio immobilizzazioni immateriali quali "oneri (costi) pluriennali". In tale fattispecie è necessaria la dimostrazione della recuperabilità dei costi iscritti nell'attivo.

D.IV.b) La svalutazione di cui al precedente punto D.IV.a) deve partire da due considerazioni preliminari:

- il valore iscritto in bilancio delle immobilizzazioni non deve superare quello recuperabile definito come il maggiore tra il valore realizzabile dell'alienazione e quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni stesse;

- scopo dell'ammortamento è la ripartizione del costo (come definito dal codice civile) di una immobilizzazione tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Ora, del valore recuperabile delle immobilizzazioni si deve tener conto già al momento della relativa capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o realizzazione; tuttavia, può verificarsi una perdita durevole di tale valore successivamente alla prima iscrizione, ossia negli esercizi di utilizzazione. In questa situazione, il valore delle immobilizzazioni deve essere quindi rettificato non, per la ragione sopra detta, con gli ammortamenti, bensì ricorrendo a svalutazioni. È quanto prevede la norma di legge, che si riferisce a tutti i tipi di immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie).

Si analizzano di seguito i singoli aspetti della norma, che sancisce un obbligo e non una mera facoltà.

a) La legge parla di valore inferiore, alla data del bilancio, rispetto al costo di acquisto ridotto dall'ammortamento, ma non si riferisce al solo valore di mercato come ha fatto disciplinando la svalutazione delle attività circolanti. Si riferisce, invece, principalmente al suo valore funzionale nell'economia dell'azienda nella prospettiva della continuazione dell'attività, ossia al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso: poiché il recupero avviene con gli ammortamenti, il valore effettivo è, quindi, quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilità dei costi. Quando viene meno questa "capacità d'ammortamento", e salvo il caso in cui l'immobilizzazione è destinata ad essere alienata, per cui ci si deve riferire al valore realizzabile dall'alienazione gli amministratori debbono iscrivere nello stato patrimoniale solo la quota del costo sospeso dal quale la gestione futura trarrà utilità contabilizzando, in coerenza con il principio della prudenza, una perdita già manifestatasi.

b) La norma stabilisce che la perdita di valore che richiede la svalutazione di una immobilizzazione immateriale deve essere duratura, fatto che deve essere accertato in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause. Alcune delle cause che rendono necessaria la svalutazione sono le stesse che costituiscono gli elementi sui quali si basa la determinazione degli ammortamenti, ma che diventano causa di svalutazione quando compromettono la capacità di ammortamento, come sopra intesa, del bene. Le cause delle svalutazioni devono avere carattere di straordinarietà e gravità, e non essere, quindi, fatti di cui tener conto nel periodico riesame dei piani di ammortamento.

D.V) Ripristino di valore

La norma di legge prevede che quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta: il valore originario deve essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione. Una tale situazione non potrà che accadere molto raramente, perché una perdita di valore duratura (con la conseguente svalutazione) deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta accuratezza: se così non fosse, si trasformerebbe la norma di legge sulle svalutazioni in un comodo strumento per attuare politiche di bilancio.

Il ripristino di valore non può comunque trovare applicazione per alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste immobilizzazioni non può verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

D.VI) Rivalutazione

Il valore di bilancio di talune immobilizzazioni immateriali (quali i beni immateriali) può comprendere rivalutazioni del costo, come innanzi definito, solamente se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali. I criteri di rivalutazione, le metodologie di applicazione ed i limiti di rivalutazione debbono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale da cui la rivalutazione trae origine, nei limiti del valore recuperabile definito come il maggiore tra il presumibile prezzo netto di vendita dell'immobilizzazione immateriale ed il suo valore in uso. Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali.

La rivalutazione delle immobilizzazioni immateriali (a differenza del ripristino di valore conseguente al venir meno delle ragioni di una precedente svalutazione) non costituisce componente del conto economico, ma deve essere accreditata alle riserve di patrimonio netto nell'esercizio in cui viene effettuata (voce A.III, "Riserve di rivalutazione").

COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO

DEFINIZIONE

Né la legge, né la relazione ministeriale di accompagnamento al D.Lgs. 127/91 forniscono una definizione specifica del contenuto della voce "costi di impianto e di ampliamento"; la legge si limita ad indicare tale voce all'art. 2424 c.c., che esprime la classificazione richiesta per la formulazione dello stato patrimoniale. Poiché, però, tali costi presentano una intrinseca caratteristica di spiccata maggior aleatorietà rispetto ad altre poste dell'attivo patrimoniale, appare necessaria una loro definizione in senso restrittivo, al fine di non indurre i redattori del bilancio a considerare tra i costi di impianto e di ampliamento altri elementi che costituirebbero puro differimento di costi o di perdite.

Con l'espressione "costi di impianto e di ampliamento" si indicano alcuni oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente dall'azienda in precisi e caratteristici momenti della vita dell'impresa, quali la fase pre-operativa o quella di accrescimento della capacità operativa esistente. I costi di impianto e di ampliamento comprendono quindi tutti i costi e le spese direttamente sostenuti per:

- la costituzione della società, quali, ad esempio, 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;
- la costituzione dell'azienda, intesa come assieme organizzato di beni, strumenti e persone, quali i costi sostenuti per disegnare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o le spese sostenute per gli studi preparatori, per le ricerche di mercato, per addestramento "iniziale" del personale e simili che fossero necessari ad avviare l'attività dell'azienda;
- l'ampliamento della società e dell'azienda, inteso non già come il naturale semplice processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento di tipo sì quantitativo, ma di misura tale da apparire straordinario; costi, in sintesi, sostenuti non ricorrentemente e che specificamente attengono ad un nuovo allargamento dell'attività sociale.

RILEVAZIONE

La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è e non deve essere intesa come strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento del conto economico

dell'impresa di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di tutti questi costi è la automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti. In ogni caso, il presupposto fondamentale della loro iscrizione all'attivo patrimoniale sta nella possibilità di dimostrare la congruenza ed il rapporto causa - effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi l'impresa si attende.

Ne consegue che la iscrivibilità all'attivo patrimoniale dei costi di impianto e di ampliamento deve essere verificata individualmente e responsabilmente per ogni componente di costo in essi incluso, perché diversi saranno i criteri in base ai quali si potrà giungere a dimostrarne la reale utilità futura. 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 dovranno 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, e così via.

Per i costi di impianto e di ampliamento, essendo costi di natura immateriale, il loro mantenimento all'attivo patrimoniale soggiace alle medesime condizioni che regolano in generale le poste dell'attivo, e cioè:

- il permanere della utilità futura, che originariamente permise la capitalizzazione di tali costi, deve essere periodicamente accertato per verificare il requisito della realizzabilità delle poste attive;
- l'ammontare capitalizzato non può eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa;

Di conseguenza, qualora la utilità futura fosse venuta meno, o se ne attendesse il venire meno, il valore capitalizzato deve essere svalutato proporzionalmente alla riduzione della utilità attesa.

Occorre precisare che, per quanto concerne quei costi di impianto e di ampliamento che non si riferiscono a progetti specificamente identificabili dell'impresa (ad esempio, l'avviamento di una nuova divisione operativa), la misurazione della cosiddetta futura utilità risulta normalmente disagiata, in quanto tale beneficio è costituito, in senso lato, dalla futura redditività generale dell'impresa (ad esempio, possono essere di tale tipo i costi di costituzione di una nuova azienda); in un contesto di tale genere, il mantenimento all'attivo patrimoniale del costo capitalizzato dovrà essere giustificato con il permanere di tali attese di redditività. Ne consegue che particolare attenzione dovrà essere posta, ad esempio, nel caso in cui le previsioni dei risultati economici dei prossimi esercizi, al lordo dell'ammortamento delle spese di impianto ed ampliamento, consistano in:

1. una riduzione degli utili;
2. perdite, ancorché si preveda che esse non abbiano carattere permanente;
3. perdite significative, il cui successivo recupero tramite utili d'esercizio non possa essere previsto nel periodo d'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento.

Nei primi due casi occorrerà determinare se, nel periodo stabilito per l'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento, l'azienda prevede di generare complessivamente utili in misura almeno sufficiente per coprire anche l'onere annuale degli ammortamenti di tali costi; qualora ciò non risultasse vero, occorrerà svalutare nell'esercizio in corso i beni immateriali capitalizzati, almeno sino a raggiungere nuovamente il citato equilibrio.

Nel terzo caso, le ragioni che avevano consentito l'iniziale capitalizzazione di tali costi sono venute o si prevede verranno meno; pertanto, i costi di impianto e di ampliamento che residuano all'attivo patrimoniale dovranno essere completamente svalutati.

AMMORTAMENTO

I costi capitalizzati di impianto ed ampliamento vengono normalmente ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità. In taluni casi possono essere adottati metodi che, purché sistematici, consentano una maggiore prudenza se adottati allo scopo di realizzare una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato al conto economico ed i benefici attesi.

L'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione la cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

ALCUNE TIPOLOGIE DI COSTI PLURIENNALI

L'estrema varietà di tipologie di costi pluriennali non consente di fare una disamina di tutti i possibili casi che potrebbero presentarsi. Nel seguito, si presentano alcune tipologie che sono state giudicate rilevanti per la loro frequenza e significatività.

Costi di avviamento di una nuova impresa o di una nuova attività (costi di start-up)

Si definiscono costi di avviamento, preoperativi o di pre-apertura (sinteticamente detti costi di start-up) quelli sostenuti da una impresa di nuova costituzione o da una impresa preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una impresa che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo. Questi costi includono i costi del personale operativo che avvia le nuove attività ed 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 di pubblicità per la preapertura di un nuovo centro commerciale sono esempi di costi di questo tipo.

I costi di start-up debbono essere imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando vengono 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 loro differimento è comunemente accettato come prassi del settore aziendale in cui si sta avviando la nuova attività, come ad esempio nel settore alberghiero e commerciale;
- il principio della recuperabilità dei costi è rispettato.

Se i costi di start-up vengono differiti, essi debbono essere ammortizzati per un periodo ragionevolmente breve, a partire dalla data in cui la nuova azienda, il nuovo ramo d'azienda, il nuovo centro commerciale o il nuovo processo produttivo divengono disponibili per l'uso. Se durante il periodo di ammortamento diviene evidente che i costi non potranno essere recuperati, la quota non ancora ammortizzata deve essere interamente imputata al conto economico dell'esercizio.

Costi di addestramento e qualificazione del personale e/o degli agenti

Si qualificano come costi di addestramento e qualificazione del personale e/o degli agenti tutti quei costi sostenuti dall'impresa per portare ad un grado di professionalità media il personale e/o gli agenti, ed in particolare: costi del personale, costo dei materiali impiegati per la qualificazione, costi di addestramento (docenti, materiale didattico, eccetera).

I costi di addestramento e di qualificazione sono costi di periodo e pertanto debbono essere iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui vengono sostenuti. Essi sono capitalizzabili solamente quando vengono sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova impresa o di una nuova attività dell'impresa (cosiddetti costi di start-up). E' altresì accettabile

il differimento di tali costi 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 comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa dell'impresa, che viene di norma attuato per fronteggiare una situazione di difficoltà dell'impresa medesima.

Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica dell'azienda di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati (principio della recuperabilità futura).

Costi straordinari di riduzione del personale

Si qualificano come costi straordinari di riduzione del personale tutti quei costi sostenuti dall'impresa (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale. Si tratta, nella quasi totalità dei casi, di costi sostenuti per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative dell'impresa, di cui assai difficilmente si riesce a dimostrare la futura capacità di produrre maggiori ricavi. L'assenza o la difficoltà di misurazione della utilità futura di tali costi fa sì che i costi straordinari di riduzione del personale debbano essere imputati al conto economico dell'esercizio del loro sostenimento, ovvero nell'esercizio in cui l'impresa abbia deciso formalmente di attuare tali piani di riduzione del personale.

Costi di avviamento di impianti di produzione

Si tratta di costi costituiti dalla differenza tra i costi di produzione dei beni oggetto di scambio per l'impresa generati da impianti a regime e quelli rilevati durante la fase di avviamento di un impianto. Tali costi, se rilevati mediante un idoneo sistema di contabilità industriale, possono essere capitalizzati tra i costi di impianto e di ampliamento se vi sono fondate aspettative che essi siano recuperabili tramite flussi di ricavi futuri sufficienti a coprire tutti i costi, incluso l'ammortamento.

La capitalizzazione di tali costi è ammessa sino al momento della messa a regime dell'impianto (normalmente, l'inizio della produzione commerciale) e, comunque, non oltre il normale periodo di avviamento dello stesso previsto dal suo costruttore.

Se i beni prodotti dall'impianto in fase di avviamento vengono commercializzati ad un prezzo superiore al costo di produzione a regime, ma inferiore a quello di produzione con l'impianto in avviamento, i costi di avviamento impianti capitalizzabili, sempre nel presupposto della loro futura recuperabilità, sono costituiti dalla differenza tra il prezzo di vendita dei beni (o il loro valore nelle rimanenze) ed il costo di produzione con l'impianto in avviamento.

L'ammortamento dei costi così capitalizzati si effettua a quote costanti in un periodo di tempo ragionevolmente breve (da tre a cinque anni), a partire dall'esercizio in cui l'impianto è entrato a regime.

COSTI DI RICERCA, DI SVILUPPO E DI PUBBLICITÀ

La classificazione prevista dalla vigente normativa raggruppa in una unica voce i costi di ricerca e di sviluppo con quelli di pubblicità. Tuttavia, a causa delle diversità che caratterizzano le due famiglie di costi, in questo documento essi vengono trattati separatamente.

COSTI DI RICERCA E SVILUPPO

Tra le immobilizzazioni immateriali, i costi di ricerca e sviluppo sono probabilmente una delle tipologie che maggiormente danno luogo a difficoltà di natura interpretativa e, quindi, di determinazione di corretti principi contabili.

Anche per questi tipi di costi, il legislatore non ha ritenuto di stabilirne il contenuto, né di darne definizione specifica. Appare quindi opportuna una prima definizione di tali costi, che, in ragione della loro finalità, possono distinguersi in costi sostenuti:

- per la ricerca di base;
- per la ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo;
- per lo sviluppo;

La ricerca di base può essere definita come quell'insieme 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; 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'insieme 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.

Rilevazione

I costi sostenuti per la ricerca di base, come sopra definita, sono costi di periodo, e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario alla attività imprenditoriale della stessa. Tale criterio è di comune accettazione ed a esso non sono ammesse deroghe.

I costi di ricerca e sviluppo, invece, che attengono a specifici progetti possono essere capitalizzati, e come tali, iscritti all'attivo patrimoniale del bilancio dell'impresa (in questa sezione del documento, ci si riferirà esclusivamente a quest'ultimo tipo di costi). In tale caso i costi capitalizzabili sono costituiti dai costi direttamente sostenuti, ivi inclusi quelli inerenti l'utilizzazione di risorse interne all'azienda, nonché dagli oneri accessori eventualmente aggiuntisi ai costi originari.

Tuttavia, la sola attinenza a specifici progetti non è condizione sufficiente affinché detti costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle caratteristiche richieste per l'iscrizione di qualsiasi posta attiva; essi debbono, cioè, essere:

- relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito; nonché identificabili e misurabili;
- riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale l'impresa possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

A titolo esemplificativo, i costi di ricerca e sviluppo includono, ove applicabili:

- gli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;

- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;
- gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, nel rispetto di medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali nel Doc. n. 16 al paragrafo D.v).
- gli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

Chiara definizione del progetto, identificabilità e misurabilità dei costi

I costi di ricerca e sviluppo capitalizzabili debbono innanzitutto riferirsi ad un progetto per la realizzazione di un prodotto o di un processo chiaramente definito. Inoltre, essi debbono essere identificabili e misurabili. Ciò equivale a dire che l'azienda deve essere in grado di dimostrare la loro diretta inerenza al prodotto o processo per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Le eventuali stime effettuate dall'impresa per distinguere costi capitalizzabili da costi imputabili al conto economico dell'esercizio dovranno tenere conto della diretta inerenza dei costi in oggetto con il progetto da realizzare. 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 dovrà essere capitalizzato, ma speso al conto economico.

Realizzabilità del progetto e possesso di risorse adeguate

La realizzabilità del progetto, che comprende anche la previsione di una sua pluriennale utilità, è spesso l'elemento più arduo da definire per l'impresa, in modo particolare nelle fasi iniziali del progetto stesso, che potrebbe concludersi sia con un successo (= progetto realizzabile) ovvero con un insuccesso (= progetto non realizzabile). Molto spesso la determinazione della realizzabilità di un progetto non è possibile nelle fasi iniziali di lancio del progetto stesso. In altri casi, un progetto originariamente definito realizzabile non si dimostra successivamente tale. Di converso, è possibile che un progetto avviato ancorché l'azienda nutrisse dubbi circa la sua realizzabilità, si dimostri successivamente perfettamente attuabile.

Oltre ai fattori interni all'azienda che possono condizionare il successo del progetto, vi sono poi fattori esterni di varia natura che possono esercitare ulteriori elementi di condizionamento, quali ad esempio le attività svolte dalla concorrenza in progetti similari, lo sviluppo esterno all'impresa di nuove tecnologie, l'effetto delle tendenze del mercato nel privilegiare certi prodotti a discapito di altri, le decisioni di carattere politico, eccetera.

Data l'estrema varietà e tipologia di casi che possono verificarsi, non è possibile in questo documento esaminare tutte le possibili variazioni sul tema della realizzabilità del progetto. Il principio fondamentale della prudenza al quale si debbono ispirare i bilanci d'esercizio richiede quindi che i costi di ricerca e sviluppo vengano capitalizzati solo dal momento in cui il progetto si dimostri realizzabile.

La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima altamente soggettiva, e assai raramente l'azienda sarà in grado di stabilire preventivamente l'assoluta certezza di successo. Tuttavia, se la fattibilità tecnica del prodotto o del processo può essere dimostrata e l'impresa intende produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo, l'incertezza indicata si riduce sensibilmente e può quindi identificarsi quella utilità pluriennale che è condizione indispensabile per la capitalizzazione dei costi.

Inoltre, l'impresa deve possedere risorse adeguate, o dimostrarne la disponibilità e la possibilità di procurarle, siano tali risorse finanziarie, tecnologiche, umane, eccetera, per completare il progetto e per commercializzare o utilizzare il prodotto o il processo.

L'incertezza circa la realizzabilità di un progetto può generare situazioni in cui i costi di ricerca e sviluppo di un progetto vengono addebitati al conto economico in un esercizio (perché al tempo il progetto non era giudicato sufficientemente realizzabile), mentre successivamente gli ulteriori costi sostenuti vengono capitalizzati (perché lo sviluppo degli studi in materia è giunto a conclusioni contrarie).

In tali situazioni non è consentito che costi precedentemente addebitati al conto economico vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo, 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, e i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.

Ai fini della decisione in merito alla capitalizzazione o meno dei costi di ricerca e sviluppo, la significatività in assoluto dell'ammontare in questione non ha alcuna rilevanza. Può ben riconoscersi il buon senso del ragionamento in cui il ripetitivo sostenimento di oneri di ricerca relativi a specifici progetti di ammontare rilevante possa indicare una posizione di fiducia dell'azienda nella propria capacità di sviluppare progetti realizzabili (a meno di non dare un giudizio di dissennatezza continua nella gestione dell'impresa), ma questa posizione non può, di per sé essere presa a base per la valutazione di realizzabilità dello specifico progetto, che è quanto richiesto per legittimare la capitalizzazione dei costi relativi.

Ricuperabilità dei costi tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso

La capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti per uno specifico progetto non dipende solamente dalla valutazione della probabilità che tale progetto abbia successo o meno. È altresì necessario che i ricavi, che l'azienda prevede di realizzare dal progetto in questione, siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto gli ulteriori costi di sviluppo, i relativi costi di produzione, e i costi di vendita direttamente sostenuti per commercializzare il prodotto.

Anche tale valutazione è di carattere estremamente soggettivo ed aleatorio; una valutazione di tale genere sottintende una profonda conoscenza del settore industriale e del mercato in cui l'azienda opera, nonché, spesso, la conoscenza di eventuali trattative che l'azienda sta svolgendo per rendere in futuro possibile la collocazione di un prodotto (il risultato del progetto) non ancora esistente e disponibile.

Il più volte richiamato principio della prudenza impone che estrema attenzione sia data alla valutazione della ricuperabilità dei costi, e che, qualora esistano margini di dubbio circa la possibilità di ricuperare in tutto o in parte i costi sostenuti e da sostenere per la realizzazione del progetto, tali costi siano capitalizzati solo nei limiti in cui i medesimi sono giudicati ricuperabili.

Ammortamento

I costi capitalizzati di ricerca e sviluppo vengono normalmente ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento, rivisto annualmente per accertarne la congruità. In taluni casi possono essere adottati metodi che, purché rispondenti al criterio di sistematicità, consentano una maggiore prudenza, come ad esempio il cosiddetto ammortamento a quote decrescenti, allo scopo di realizzare una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato al conto economico ed i benefici attesi.

L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo ha inizio dal momento in cui il bene (o processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni. Questa limitazione temporale, puramente convenzionale, si giustifica in base al più generale principio di prudenza, in particolare per la tipologia di costi in questione la

cui valutazione si presenta particolarmente incerta ed il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

COSTI DI PUBBLICITÀ

La normativa vigente ha introdotto nella denominazione della categoria dei costi ad utilità pluriennale la cui capitalizzazione è consentita la parola "pubblicità", senza che né nella norma, né nella relazione Ministeriale di accompagnamento venisse chiarita la portata dell'uso di tale termine.

La capitalizzazione dei costi di pubblicità non è prevista nelle norme comunitarie, né lo è nelle prassi e regolamentazioni contabili internazionali più diffuse, essendo tali costi a ragione ritenuti di carattere ricorrente ed operativo tale che la loro capitalizzazione comporterebbe iscrizioni improprie di attività patrimoniali e condurrebbe a distorcere i risultati d'esercizio. Non risulta, d'altronde, che nell'introdurre la norma comunitaria nel corpo legislativo italiano, si sia voluto disattendere il contenuto della IV direttiva. Si deve quindi trarre la conclusione che il legislatore italiano, nell'usare la dizione "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" abbia con ciò inteso includere tra i costi aventi utilità pluriennale anche quei costi che pur essendo nella loro natura oggettiva di carattere pubblicitario, siano nella sostanza ulteriori oneri sostenuti in correlazione agli altri oneri pluriennali propriamente detti, e cioè i costi di impianto e di ampliamento.

Tale situazione può verificarsi nella misura in cui i costi di pubblicità siano funzionali, e quindi quasi essenziali, al buon esito del progetto per il quale i costi di impianto e di ampliamento sono stati sostenuti (l'avviare una nuova attività produttiva, il lanciare un prodotto innovativo, eccetera, come in precedenza discusso). Tali costi, inoltre, debbono avere carattere di eccezionalità e non di ricorrenza, poiché in quest'ultimo caso, quand'anche potessero riferirsi a progetti per i quali sono stati capitalizzati costi di impianto e di ampliamento, essi diverrebbero tuttavia istituzionali per il fatto stesso di essere ripetitivamente sostenuti: in altre parole, costi di tal fatta sono collegati alla necessaria fase commerciale di "lancio" di un nuovo prodotto, e non rappresentano, invece, costi "di sostegno" della commerciabilità di prodotti già esistenti. I costi così definiti, inoltre, debbono essere relativi ad azioni dalle quali l'impresa ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici

In conclusione, i soli costi pubblicitari che possono essere capitalizzati sono quelli che possono essere assimilati ai costi di impianto e di ampliamento - in quanto, come si è detto, sono relativi al lancio di un nuovo prodotto - e non ai costi di ricerca e sviluppo, nonostante il legislatore li abbia inseriti nella voce dell'attivo patrimoniale che appunto accoglie i costi di ricerca e sviluppo. Da quanto sin qui detto, ne consegue che i criteri per la capitalizzazione e l'ammortamento dei costi di pubblicità capitalizzati debbono soggiacere alle medesime regole in precedenza indicate per i costi di impianto e di ampliamento, alle quali quindi qui si rinvia.

Materiali promozionali

I costi sostenuti per la progettazione, per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali debbono essere differiti ed imputati al conto economico nel periodo durante il quale i materiali vengono distribuiti ovvero lungo il periodo in cui si attendono benefici economici dalla loro distribuzione. In genere si sceglie il primo criterio di imputazione se il materiale in questione ha vita relativamente breve (ad esempio, un depliant che annuncia una vendita speciale) ed il secondo criterio quando tale vita è relativamente lunga (ad esempio, un catalogo di prodotti commercializzati dall'azienda. Se si sceglie di ammortizzare questi costi con il secondo criterio (periodo dell'utilità futura), si deve utilizzare di norma il metodo a quote costanti a meno che il materiale promozionale abbia un evidente e pronunciato effetto sulle vendite del periodo immediatamente successivo alla sua distribuzione, caso in cui è preferibile un metodo più accelerato di ammortamento, ad esempio a quote decrescenti.

Il costo dei campioni, di materiali oggetto di operazioni a premio e di articoli promozionali simili debbono essere imputati al conto economico dell'esercizio nel quale essi vengono distribuiti ai

clienti; i campioni utilizzati per altri scopi debbono essere valutati al minore tra il costo ed il presumibile valore di realizzo.

DIRITTI DI BREVETTO INDUSTRIALE E DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO

1. DIRITTI DI BREVETTO

A. DEFINIZIONE

Brevetti industriali

I diritti di brevetto industriale rientrano nel novero delle cosiddette "creazioni intellettuali" alle quali il nostro codice e alcune norme speciali (così come le norme comunitarie e quelle di altri ordinamenti) riconoscono una particolare tutela, che consiste sostanzialmente nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione, entro i limiti stabiliti dalla legge.

Presupposto della tutela giuridica è la concessione di brevetto da parte dell'Ufficio Italiano Brevetti, ovvero, da parte dell'Ufficio Europeo di Brevetti sulla base delle convenzioni stipulate nell'ambito della Comunità.

Secondo la normativa speciale, requisiti della brevettabilità sono:

- a) la novità dell'invenzione rispetto allo stato delle conoscenze tecniche accessibile al pubblico;
- b) l'originalità dell'invenzione, nel senso di esercizio di un'attività inventiva che superi lo stato delle conoscenze tecniche comunemente note ad esperti del ramo specifico e che modifichi le normali prospettive di evoluzione del settore;
- c) l'industrialità dell'invenzione, con riferimento alle modalità di produzione e utilizzo della stessa, nel senso di "ripetibilità del processo di fabbricazione per un numero non finito di volte con risultati costanti", da intendersi in senso lato, anche in considerazione della più recente normativa comunitaria che ha esteso i confini delle invenzioni tradizionali dell'industria vera e propria ai nuovi settori della tecnica ed all'agricoltura. Sicché possono aversi brevetti nel settore della chimica, nel campo della biotecnologia, in quello di semiconduttori, dell'hardware e del software;
- d) la liceità dell'invenzione.

Il diritto esclusivo di utilizzare l'invenzione sul territorio nazionale si costituisce con il rilascio del brevetto da parte dell'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi.

Il diritto esclusivo di utilizzo in tutti i paesi comunitari (brevetto europeo o brevetto comunitario) si costituisce con il rilascio del brevetto da parte dell'Ufficio Europeo dei Brevetti.

Il diritto originario di brevetto spetta all'autore dell'invenzione ed ai suoi aventi causa, costoro pertanto sono legittimati alla presentazione dell'istanza di brevetto.

Il diritto di brevetto può essere acquistato da terzi a titolo oneroso. Inoltre, può essere oggetto di acquisto da terzi a titolo oneroso la mera facoltà di godimento del brevetto.

La tutela giuridica del brevetto è sempre temporanea, di norma 20 anni ed è di rado estensibile, con i cosiddetti certificati complementari, ad un periodo superiore. Può essere tuttavia anche più breve. Ad esempio per le nuove varietà vegetali sono disposti due termini, uno di quindici ed uno di trenta, mentre per i semiconduttori, il termine è di dieci anni. Il limite temporale, che è una costante del sistema brevettuale, ha la funzione di rendere disponibile per la collettività l'invenzione, una volta trascorso il tempo che la legge riserva in via esclusiva allo sfruttamento da parte dell'inventore. L'innovazione tecnologica fa sì, che spesso l'utilità del brevetto venga a cessare molto prima dei suoi termini legali.

In merito occorre perciò chiarire in via preliminare che il rilascio del brevetto non può costituire in sé ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale e che in ogni caso la durata legale del brevetto costituisce uno solo degli elementi di valutazione per determinare il suo ammortamento.

Brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali

I brevetti per i modelli di utilità ovvero per invenzioni atte a conferire a macchine o parti di esse, a strumenti, a utensili e ad oggetti di uso in genere, particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego, e quelli per modelli o disegni ornamentali, sono assoggettati a disciplina (art. 2592 c.c.) del tutto assimilabile eccezion fatta per il periodo di tutela giuridica, a quella dei brevetti industriali, e pertanto, sono di seguito trattati alla stessa stregua.

B. CARATTERISTICHE

Conformemente a quanto enunciato nella parte generale del presente documento, le caratteristiche delle immobilizzazioni immateriali iscritte nella categoria in oggetto sono le seguenti:

- titolarità di un diritto esclusivo di sfruttamento,
- recuperabilità dei costi di iscrizione tramite benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso,
- possibilità di determinare in maniera attendibile il suo costo per l'impresa.

Le possibilità che un brevetto ha di generare benefici economici nel futuro dipendono:

- dalle caratteristiche intrinseche dell'invenzione,
- dalla pianificazione dell'effettivo utilizzo dello stesso,
- dalle disponibilità di adeguate risorse per lo sfruttamento dello stesso.

I benefici futuri per l'impresa possono essere sia in termini di maggiori ricavi sia in termini di riduzione di costi connessi ad un determinato processo produttivo.

Ad esempio, per un brevetto relativo ad un nuovo processo industriale, non dovrebbero esservi difficoltà a dimostrare:

- che il brevetto svolgerà un ruolo specifico nella futura attività produttiva dell'impresa e che gli effetti economici e finanziari del suo utilizzo sono inclusi nei budget e nei piani aziendali,
- che vi sono studi di fattibilità in merito al suo concreto impiego,
- che l'impresa ha già avviato i programmi per procurarsi le risorse tecnologiche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

C. CRITERI DI RILEVAZIONE

Poiché i diritti nascenti dai brevetti sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili alla voce B I 3 possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia da costi di acquisizione da terzi.

C.I) Acquisto a titolo originario

Nel caso di brevetto realizzato internamente, in materia di criteri di capitalizzazione, valgono le raccomandazioni e le considerazioni espresse relativamente ai costi di ricerca e sviluppo (anche con riferimento ai costi indiretti e agli oneri finanziari).

Pertanto, ai costi iscrivibili secondo quanto esposto nel suddetto paragrafo, potranno aggiungersi soltanto 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.

Eventuali costi successivi all'iscrizione iniziale del brevetto, quali quelli dovuti a modifiche progettuali e implementazioni diverse, potranno essere capitalizzati solo e nella misura in cui potranno scaturire da tali costi ulteriori e dimostrabili benefici economici rispetto a quelli previsti originariamente.

C.II) Acquisto a titolo derivativo dei diritti di brevetto

Nel caso di acquisto da terzi a titolo oneroso il costo è iscrivibile nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Esso è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dagli oneri accessori, inclusi 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 dell'impresa. Quando per il brevetto acquistato da terzi è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente "una tantum".

Poiché inoltre tali diritti possono essere parzialmente trasmessi con licenza, è discusso in dottrina se nella stessa voce possono essere inclusi anche i brevetti ottenuti in 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. (Potrebbe apparire, in questo senso, non priva di fondamento l'iscrizione dei costi per diritti di licenza nella voce B I 7).

Tuttavia, siccome prevale in dottrina l'orientamento di privilegiare gli aspetti del tutto assimilabili della tutela giuridica (equivalente per la licenza d'uso del brevetto) e della tipologia di utilizzo economico, si propende per l'iscrizione nella stessa voce B I 3 anche delle licenze d'uso.

Negli esercizi successivi a quello del suo iniziale riconoscimento, il brevetto deve essere esposto, al pari delle altre immobilizzazioni immateriali, al valore netto contabile, ottenuto come differenza tra il valore originario e i relativi ammortamenti.

In ogni esercizio deve essere effettuata una attenta analisi del valore residuo del brevetto (impairment) e se le condizioni che ne giustificarono l'iscrizione non sussistono più, ovvero, se si sono modificate in tutto o in parte, il valore del brevetto deve essere corrispondentemente ridotto.

In tal senso, valgono le regole generali che regolano le poste delle immobilizzazioni materiali ed immateriali:

- il permanere della utilità futura che ne giustificò la capitalizzazione deve essere periodicamente accertato,
- il valore iscritto nello stato patrimoniale non può eccedere il valore stimato dell'utilità futura attesa.

Occorre qui precisare che nel caso dei brevetti, non si tratta di verificare che sussistano ancora quelle specifiche condizioni innovative che giustificarono l'ottenimento del brevetto in sé (originalità e novità), bensì che persistano per l'impresa il carattere dell'industrialità e la capacità aziendale di proseguire i piani e i programmi di sfruttamento dell'invenzione e che i benefici economici attesi dallo sfruttamento si mantengano in misura sufficiente a garantire la copertura dei costi ancora iscritti all'attivo nonché il recupero degli altri costi diretti ed indiretti connessi all'utilizzo.

D. AMMORTAMENTO

La legge, che ha posto dei limiti precisi in merito alla durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca, sviluppo e pubblicità, nonché dell'avviamento, non ha posto alcun limite per i diritti di brevetto industriale.

Vale pertanto la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) con il limite massimo della durata legale del brevetto.

Pertanto la durata dell'ammortamento sarà fatta pari alla durata legale del brevetto nei casi in cui ci si aspetta ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo. Al contrario, quando le aspettative di utilità futura interessano un periodo più breve di quello legalmente tutelato, la vita utile del brevetto dovrà essere proporzionalmente ridotta.

Naturalmente, determinare l'utilità di un brevetto oltre un certo orizzonte temporale è un processo sicuramente aleatorio ed in qualche misura soggettivo, in quanto i progressi della tecnica non possono essere previsti neanche nel breve periodo. Tuttavia, quando non vi sono elementi tali da far pensare ad una rapida obsolescenza tecnica del brevetto (ad esempio l'evoluzione di nuove e più convenienti tecnologie o la diffusa affermazione sul mercato di prodotti succedanei ottenuti con diversa tecnologia) e quando, in ogni caso, l'azienda è in grado di dimostrare di poter continuare lo sfruttamento del brevetto in maniera economica, il termine della durata legale è assunto quale migliore stima della vita utile dello stesso.

In alcuni casi, l'utilizzo del brevetto è direttamente collegato con l'utilizzo di determinati impianti, la cui vita in termini di durata fisica può eccedere la durata legale del brevetto. Neanche in questo caso può essere ammesso un allungamento del periodo di ammortamento oltre da durata legale. Infatti alla scadenza legale del brevetto, viene meno il diritto di utilizzo esclusivo e altre imprese hanno facoltà di avvalersi della stessa tecnologia. Questo indirettamente determina una obiettiva diminuzione del valore residuo dell'invenzione con riferimento alle possibilità di sfruttamento futuro, e consiglia in via prudenziale, l'eliminazione del costo.

Nei casi dei brevetti ottenuti in licenza d'uso, insieme al pagamento di una somma una tantum, che costituisce il costo da ammortizzare, può essere convenuto di pagare un ulteriore corrispettivo basato sulle percentuali di vendita. Tale onere non può in alcun caso essere ritenuto sostitutivo dell'ammortamento.

Metodo di ammortamento

I costi di brevetto devono essere ammortizzati sistematicamente, sulla base di un piano di ammortamento, rivisto annualmente per accertarne la congruità. Come per le immobilizzazioni materiali, l'avverbio "sistematicamente" non richiede necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti. In taluni casi, possono essere adottati metodi che, sempre rispondendo al criterio di sistematicità, consentono una maggiore prudenza come l'ammortamento a quote decrescenti, allo scopo di realizzare una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato al conto economico ed i benefici attesi.

In alcuni casi tale beneficio è direttamente correlato ai volumi di produzione previsti in un arco temporale sufficientemente lungo. Nella fattispecie può essere adottato un ammortamento basato sulla produzione realizzata, purché i piani di produzione riflettano effettive modalità operative e siano esclusi condizionamenti attribuibili a difficoltà di commercializzazione e vendita. In questi casi, come in tutti gli altri casi in cui non sia possibile determinare in maniera attendibile i benefici ottenibili dall'utilizzo di un brevetto, il metodo preferibile è quello dell'ammortamento a quote costanti.

2. DIRITTI DI UTILIZZAZIONE DELLE OPERE DELL'INGEGNO

DIRITTO D'AUTORE

A. DEFINIZIONE

A norma dell'art. 2575 c.c., formano oggetto del diritto d'autore 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, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

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).

Il diritto si acquisisce con la creazione dell'opera, momento dal quale compete all'autore il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla in ogni forma e modo nei limiti fissati dalla legge.

Ai fini dell'applicazione delle norme sul diritto d'autore e contrariamente a quanto visto per i brevetti, le opere dell'ingegno non devono presentare alcuna caratteristica intrinseca particolare (industrialità, novità, originalità) se non l'originalità effettiva della forma espressiva. Infatti la protezione giuridica, è fondata sulla tutela delle manifestazioni del pensiero in quanto tali, e cioè in quanto espressione della personalità umana, a prescindere dall'utilità pratica (economico-patrimoniale) che esse possono avere.

L'acquisto del diritto di autore (che può essere esercitato da più persone pro indiviso o che nei suoi risvolti economici può spettare a soggetti diversi dall'autore stesso come nel caso delle opere cinematografiche in cui i diritti morali competono al regista, mentre quelli patrimoniali al produttore) si attua con la creazione dell'opera e non è subordinato alla registrazione o ad altri formali presupposti.

La tutela giuridica (morale e patrimoniale) ha una durata eccezionalmente lunga estendendosi alla durata della vita dell'autore e sino al settantesimo anno solare dopo la sua morte e si attua a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera.

Il diritto d'autore può essere oggetto di trasferimento attraverso atti di disposizione inter vivos tra i quali meritano menzione ai fini del presente documento:

- Il contratto di edizione con il quale l'autore, contro un compenso pattuito, concede all'editore il diritto di pubblicazione dell'opera e l'editore si obbliga a riprodurre l'opera e a metterla in vendita ad un prezzo pattuito. Secondo dottrina prevalente, con tale contratto, l'autore non cede il proprio diritto d'autore, ma costituisce a favore dell'editore un nuovo diritto, che è quello del diritto di utilizzazione economica dell'opera nei limiti fissati dal contratto, ossia per un certo numero di edizioni o entro un certo periodo temporale, che non può eccedere i venti anni. Il compenso è normalmente legato al risultato delle vendite (compartecipazione);
- il contratto di rappresentazione, per le opere teatrali, coreografiche, ecc., con il quale l'autore concede la facoltà di rappresentare o eseguire in pubblico l'opera, contro un determinato corrispettivo;
- il contratto di esecuzione equivalente al precedente per le opere musicali.

Per quanto sopra esposto ed in particolare per la considerazione che la tutela della legge prescinde da ogni pratica utilizzazione dell'opera, il diritto d'autore in sé, non può mai costituire ragione sufficiente per l'iscrizione all'attivo di un valore immateriale.

Ciò vale in linea di principio anche per i programmi di software ai quali attraverso convenzioni e atti comunitari tale tutela è stata estesa. La natura di tali opere tuttavia (il loro carattere prevalentemente utilitaristico) le rende sostanzialmente diverse da quelle a carattere eminentemente artistico alla base della disciplina storica sopra richiamata e pertanto, anche per ragioni sistematiche esse sono trattate nel successivo paragrafo "Altre immobilizzazioni Immateriali: costi di software".

B. CARATTERISTICHE

Conformemente a quanto enunciato nella parte generale del presente documento, le caratteristiche delle immobilizzazioni immateriali iscritte nella categoria in oggetto sono le seguenti:

- 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.

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.

I benefici futuri per l'impresa possono configurarsi sia in termini di ricavi diretti, sia in termini di ricavi indiretti.

Ricavi diretti sono quelli connessi alla commercializzazione dell'opera derivante da un contratto di edizione, dalla sua rappresentazione o dalla sua esecuzione diretta ad un pubblico identificato (teatri, concerti, ecc.), quando questi paghi un corrispettivo specifico (acquisto della riproduzione, acquisto di biglietti o abbonamenti) direttamente per quell'opera o anche per quell'opera nel contesto di una più ampia fruizione (libri, dischi, cassette, pay-tv, spettacoli dal vivo, rappresentazioni teatrali, esposizioni in mostre o musei, concerti, pubblicazioni antologiche, ecc.).

Ricavi indiretti sono quelli connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione ed altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi ad una molteplicità indeterminata di spettacoli e pertanto non riconducibili neanche indirettamente a quell'opera specifica.

La previsione anche di una sola delle due tipologie di sfruttamento, collegata alla formazione di piani e programmi e alla quantificazione dei costi e dei ricavi attesi in misura congrua, giustifica l'iscrizione del costo del diritto d'autore tra le immobilizzazioni immateriali.

Poiché difficilmente un'opera è oggetto di uno sfruttamento continuativo e costante, talvolta sarà difficile stimare con sufficiente attendibilità i flussi economici attesi dalla sua utilizzazione. D'altra parte la mutevolezza dei gusti e delle mode può alterare in maniera anche sensibile, in un senso o nell'altro, la sua capacità di generare ricavi al di là di ogni ragionevole previsione.

Nondimeno, per un'opera che abbia caratteristiche artistiche tali da giustificare aspettative di adeguati ricavi per il titolare del diritto e tali da legittimare l'iscrizione all'attivo di un valore immobilizzato, non dovrebbero esservi difficoltà a dimostrare:

- che all'opera è attribuito un ruolo specifico nelle future attività (editoriali, rappresentative, ecc.) dell'impresa e che gli effetti del suo utilizzo sono inclusi nei budget e/o nei programmi aziendali,
- che vi sono studi di fattibilità in merito alla sua edizione, rappresentazione o esecuzione,
- che l'impresa ha già avviato i programmi per procurarsi le risorse tecniche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

C. CRITERI DI RILEVAZIONE

Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili alla voce B I 3 possono essere rappresentati sia dai costi di produzione interna, sia da costi di acquisizione esterna.

Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione devono osservarsi i criteri illustrati in tema di ricerca e 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 dagli oneri accessori. Quando il diritto d'autore è acquistato da terzi ed è previsto un pagamento di importi annuali commisurati agli effettivi volumi delle vendite è capitalizzabile il solo costo pagato inizialmente una tantum.

Quando l'opera si presta alla possibilità di riproduzioni per la vendita attraverso supporti materiali (libri, cassette musicali, video cassette) la determinazione del costo di eventuali quantità in rimanenza al termine dell'esercizio, deve essere effettuata secondo le indicazioni del documento n. 13.

D. AMMORTAMENTO

La legge, che ha posto dei limiti precisi in merito alla durata dell'ammortamento dei costi di impianto, delle spese di ricerca e sviluppo e pubblicità, nonché dell'avviamento, non ha posto alcun limite per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

Vale pertanto la regola generale in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione (durata economica) del diritto.

In considerazione dell'aleatorietà connessa allo sfruttamento di tali diritti, si ritiene che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo ragionevolmente breve.

Riguardo all'ammortamento, oltre alle considerazioni esposte, si rinvia a quanto precisato in sede di trattazione dei diritti di brevetto.

CONCESSIONI, LICENZE, MARCHI E DIRITTI SIMILI

CONCESSIONI

Nel diritto amministrativo, 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.

Le concessioni iscrivibili nella voce B I 4 riguardano esclusivamente le concessioni di beni e servizi pubblici il cui oggetto può riguardare:

- diritti su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale)
- diritto di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.)

Quando la concessione, oltre il pagamento di un eventuale canone annuo, comporta il pagamento di una somma iniziale una tantum, solo quest'ultima deve essere iscritta nella voce B I 4 ed ammortizzata in relazione alla durata della concessione stessa.

Nel caso in cui i canoni periodici non siano correlati a tutta la durata della concessione, ma siano previsti per un periodo più breve, i canoni possono essere capitalizzati ed ammortizzati su tutta la durata della concessione.

Gli ulteriori costi iscrivibili nella voce B I 4 sono i costi interni e diretti sostenuti per l'ottenimento della concessione, tenuti distinti dai costi di progettazione e dagli altri costi che devono normalmente sostenersi per la gestione della concessione stessa.

Sebbene le concessioni non siano normalmente trasferibili, può accadere di acquisire a titolo oneroso una concessione da altri. In tal caso il costo è iscrivibile nella voce B I 4 ed ammortizzato in relazione alla durata residua della concessione.

LICENZE

Nel diritto amministrativo le licenze sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (licenze di commercio al dettaglio, ecc.)

Possono essere definite licenze tanto quelle di derivazione pubblicistica (amministrativa) quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli ecc.). Tuttavia, secondo l'opinione prevalente, questa ultima sono da indicare nella classe che accoglie il diritto principale. Così ad esempio le licenze d'uso su brevetti devono essere indicate unitamente ai brevetti stessi.

In merito ai costi iscrivibili ed al loro ammortamento, in relazione alla assimilabilità con le concessioni, valgono le stesse considerazioni esposte al punto precedente.

Pertanto, per quanto riguarda l'iscrivibilità e il trattamento contabile dei costi relativi alle licenze d'uso sui singoli beni e diritti immateriali si può fare riferimento a quanto esposto al capitolo "Diritti di Brevetto Industriale e Diritti di Utilizzazione delle Opere dell'Ingegno".

MARCHI

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 un emblema, in una denominazione ed in un segno.

Al marchio che risponde ai requisiti di novità, originalità e liceità è riconosciuta una particolare tutela giuridica (marchio registrato).

Elemento essenziale per la tutela è la registrazione secondo le forme stabilite dalla legge.

Al marchio non registrato (anch'esso suscettibile di iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali) è riconosciuta una tutela specifica in caso di preuso (art. 2571) e sempreché lo stesso possegga un effettivo ruolo distintivo (art. 2571).

L'iscrivibilità del marchio tra le immobilizzazioni immateriali può avvenire sia a seguito di produzione interna, sia a seguito di acquisizione a titolo oneroso da terzi, mentre non è iscrivibile il marchio ricevuto a titolo gratuito.

Nel caso di produzione interna, poiché il marchio è finalizzato alla mera distinzione commerciale del proprio prodotto (di più prodotti o dell'impresa) rispetto a quello della concorrenza, i costi iscrivibili non devono essere confusi, né con quelli sostenuti per la ricerca e sviluppo del prodotto né con quelli sostenuti per l'avviamento della produzione, né con quelli sostenuti per l'eventuale campagna promozionale.

Di conseguenza i costi interni iscrivibili nella voce B I 4 vanno intesi in senso restrittivo e 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.

Mentre la produzione interna di un marchio iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali è alquanto rara, è frequente nella pratica l'acquisto di marchi di diffusa notorietà da terzi, trasferiti di norma insieme all'azienda, per ammontari significativi.

Nel caso di un marchio ottenuto tramite l'acquisizione di azienda o di un suo ramo esso deve essere separatamente valutato ed iscritto in bilancio in base al suo valore corrente.

Il periodo di ammortamento è normalmente collegato al periodo di produzione e commercializzazione in esclusiva dei prodotti cui il marchio si riferisce, e se non prevedibile, entro un periodo che non può eccedere 20 anni.

DIRITTI SIMILI

Non è chiaro cosa intenda il legislatore per diritti simili da inserire nella classe B.I.4 inerente alle concessioni, licenze e marchi.

Secondo la dottrina prevalente, il legislatore non ha voluto escludere, in una materia in continua evoluzione come quella dei beni immateriali, il sorgere di rapporti giuridici diversi da quelli oggi conosciuti.

Certamente in tale categoria sono tanto i segni distintivi dell'impresa, la ditta e l'insegna, storicamente regolamentate dal nostro codice, quanto il franchising di recente acquisizione nella contrattualistica aziendale, fattispecie anche affini dal punto di vista commerciale ma completamente diverse nei loro contenuti economico-patrimoniali. Pertanto non è possibile prevedere criteri contabili specifici se non la raccomandazione dell'adozione dei criteri generali esposti introduttivamente in questo documento.

ALTRI DIRITTI ISCRIVIBILI TRA CONCESSIONI, LICENZE E MARCHI

LICENZE D'USO

Se si iscrivono nella voce B.I.3 i soli costi di brevetto in senso stretto, possono essere inclusi in questa voce le licenze d'uso.

Per la natura di costi iscrivibili e per l'ammortamento valgono le stesse considerazioni esposte nel paragrafo brevetti.

KNOW-HOW

I contratti di know-how configurano la trasmissione di tecnologia non brevettata generalmente accompagnata da obblighi di segretezza e da altri accordi di fornitura. Il trattamento contabile è associabile al precedente. Sono inoltre iscritti in questa voce i costi di know-how prodotti internamente, se tutelati giuridicamente.

AVVIAMENTO

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

A.I) Definizione

Si definisce avviamento l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, che derivi 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 ed idoneo a produrre utili.

Esistono due differenti accezioni di avviamento:

a. in una prima accezione, l'avviamento è il frutto di una gestione aziendale efficiente nell'organizzazione tanto del complesso dei beni aziendali, materiali ed immateriali, quanto delle risorse umane. Definiremo questo avviamento come "avviamento internamente generato", ovvero "avviamento originario". L'avviamento internamente generato non può essere capitalizzato, ed iscritto nel bilancio d'esercizio sia perchè esso non è definibile in termini di oneri e costi ad utilità differita nel tempo (venendo così meno uno dei requisiti fondamentali per la sua iscrivibilità), sia perchè esso costituisce il valore attuale di un flusso di futuri utili sperati, presunti;

b. una seconda accezione di avviamento si ha allorché esso derivi da acquisizione di un'azienda (acquisto, permuta) o di una partecipazione, oppure da un'operazione di conferimento d'azienda, di fusione o di una scissione. In questo caso l'avviamento verrà definito "avviamento acquisito a titolo oneroso", ovvero "avviamento derivativo o derivato". Per la determinazione della parte di un costo attribuibile all'avviamento si rinvia al successivo paragrafo "D". L'avviamento acquisito a titolo oneroso verrà nel seguito definito tout court "avviamento".

A.II) Caratteristiche

Le caratteristiche dell'avviamento sono le seguenti:

a) l'avviamento deve essere all'origine costituito da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri;

a. l'avviamento ha un valore quantificabile, in quanto incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisizione di un'azienda o di un ramo d'azienda o di una partecipazione;

b. 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.

A.III) Rilevazione

All'acquisizione di un'azienda, in sede di rilevazione iniziale occorre valutare, con prudente apprezzamento, se l'eccedenza del costo d'acquisizione sostenuto rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti possa o meno essere considerata un'immobilizzazione immateriale.

I fattori e le variabili che devono essere prese in considerazione, per verificare che l'eccedenza sia effettivamente all'origine di oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri, sono principalmente i seguenti:

- valore normale delle attività e passività contabilizzate;
- durata prevedibile dell'attività operativa;
- turbolenza del mercato di riferimento;
- obsolescenza del prodotto;
- variazioni della domanda;
- variabili macroeconomiche;
- aspettative riguardo alla permanenza in servizio di dipendenti "chiave";
- azioni prevedibili dei concorrenti attuali e potenziali;
- clausole legali o contrattuali condizionanti la durata della vita utile.

Successivamente alla rilevazione iniziale dell'avviamento come immobilizzazione lo stesso deve essere rilevato al suo costo originario meno ogni ammortamento accumulato, subordinatamente alle eventuali riduzioni di valore conseguenti alle analisi del suo valore effettuate nel rispetto di quanto stabilito al successivo paragrafo "E".

Per le ulteriori problematiche inerenti la rilevazione dell'avviamento in casi di acquisizione di partecipazioni si vedano i principi contabili: Il Metodo del Patrimonio Netto e il Bilancio Consolidato.

B. CLASSIFICAZIONE

L'avviamento deve essere iscritto tra le immobilizzazioni immateriali (classe B - sottoclasse I) nella voce 5. dell'attivo.

C. CONTABILIZZAZIONE DELL'AVVIAMENTO

Se l'eccedenza rappresenta effettivamente un maggior valore dell'azienda acquisita, recuperabile tramite i redditi futuri dalla stessa generati, essa deve essere iscritta all'attivo dello stato patrimoniale.

D'altra parte qualora la suddetta eccedenza fosse dovuta ad un "cattivo affare" ovvero a decisioni dell'acquirente, incorporante o risultante dalla fusione, che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, incorporata, fusa, o beneficiaria della scissione, quali ad esempio la decisione di eliminare un concorrente o di introdursi in un nuovo mercato, essa deve essere considerata una componente negativa di reddito.

Esistono altre teorie riguardo i trattamenti contabili dell'avviamento che non sono ritenute accettabili.

D. VALUTAZIONE

Il valore dell'avviamento da iscrivere nel bilancio d'esercizio, si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda (o il valore di conferimento della medesima) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono.

In occasione di una fusione o di una scissione l'avviamento è rappresentato dall'eccedenza del costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria, rispetto al patrimonio netto espresso a valori correnti; i documenti "Il Metodo del Patrimonio Netto" e "Il Bilancio Consolidato" espongono analiticamente i criteri di determinazione di tale eccedenza, con particolare riguardo all'ipotesi di acquisizione di partecipazione.

E. VALUTAZIONE DELLA VITA UTILE ED AMMORTAMENTO

L'avviamento che venga iscritto tra le attività (qualora esso, come precisato al precedente paragrafo C abbia un'effettiva valenza di costo anticipato per utili futuri) deve essere ammortizzato in un periodo corrispondente alla sua vita utile, ma entro i limiti definiti nel prosieguo di questo paragrafo.

L'ammortamento deve avvenire sistematicamente, preferibilmente per quote costanti, per un periodo non superiore ai cinque anni. Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un periodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento, debbono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia dell'impresa cui l'avviamento si riferisce (ad esempio, imprese la cui attività necessita di lunghi periodi di tempo per essere portata a regime, ovvero imprese i cui cicli naturali siano di lungo periodo, come anche imprese operanti in settori in cui non si prevedano rapidi o improvvisi mutamenti tecnologici o produttivi e che - quindi - si assuma possano conservare per lungo tempo le posizioni di vantaggio da esse acquisite sul mercato).

In questo caso dovranno essere illustrate espressamente nella nota integrativa le ragioni specifiche che hanno indotto all'adozione di un periodo di ammortamento eccedente il limite di cinque anni.

In occasione della chiusura di ciascuno dei bilanci relativi ai periodi successivi a quello dell'iscrizione dell'avviamento tra le attività, dovrà essere effettuata una rigorosa analisi del valore dell'avviamento (impairment test), svolgendo un'attenta ricognizione per rilevare eventuali intervenuti mutamenti nei fattori e nelle variabili prese in considerazione al tempo della originaria rilevazione.

Le eventuali riduzioni di valore che emergessero dall'analisi debbono essere tempestivamente registrate procedendo alla svalutazione esplicita della posta "Avviamento".

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

La settima voce "Altre" della classe delle Immobilizzazioni immateriali accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci di questa classe, analizzate in precedenza. Si tratta di una voce residuale prevista dal legislatore per ridurre al minimo la necessità di aggiungere altre voci avvalendosi del 3° comma dell'art. 2423 ter c.c.

I costi iscrivibili in questa voce devono rispettare il principio generale valido per tutte le immobilizzazioni immateriali, ossia che si tratti di costi che non esauriscano la loro utilità in un solo periodo, ma che siano produttivi di benefici per l'impresa lungo un arco temporale di più esercizi. Un altro principio generale da osservare è quello che la capitalizzazione iniziale e il mantenimento dell'iscrizione nell'attivo di questi costi è consentita solamente se vi è una chiara evidenza della loro recuperabilità nel futuro.

Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo produttivo di utilità per l'impresa; ne consegue che in ogni esercizio si rende necessario verificare il permanere delle condizioni che avevano determinato la iscrizione dei costi nell'attivo del bilancio e, se le condizioni sono mutate, ossia l'utilità futura per l'impresa dei costi capitalizzati è venuta meno o non è più dimostrabile, occorre imputare a costi di periodo il valore netto contabile dei costi precedentemente capitalizzati.

Di seguito si analizzano le varie tipologie di costi che possono presentare natura e caratteristiche tali da essere iscrivibili in questa voce.

COSTI PER L'ACQUISIZIONE DI COMMESSE E RELATIVI COSTI PRE-OPERATIVI

I costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa (studi, ricerche, eccetera) inclusi quelli di partecipazione a gare debbono essere imputati al conto economico dell'esercizio in cui essi vengono sostenuti, in quanto essi rappresentano il costo di attività di natura ricorrente necessarie per lo svolgimento della normale attività commerciale o di procacciamento degli affari dell'impresa. E' tuttavia accettabile differire tali costi tra quelli pre-operativi e, pertanto, trattarli secondo i principi previsti per tali fattispecie nel documento Principi Contabili sui "Lavori in corso su ordinazione", purché essi siano specificamente sostenuti per una commessa definita e l'assegnazione della commessa all'impresa che ha sostenuto tali costi avvenga entro la data in cui questa redige il proprio bilancio, ovvero sia ragionevolmente certa a tale data e, infine, il costo così sostenuto sia recuperabile attraverso il margine generato dalla commessa. Si precisa, inoltre, nel citato documento, che i costi pre-operativi sono quelli sostenuti dopo l'acquisizione del contratto, ma prima che venga iniziata l'attività di costruzione o il processo produttivo, quali:

- i costi di progettazione e quelli per studi specifici per la commessa, sostenuti dopo l'acquisizione del contratto;
- i costi di organizzazione e di avvio della produzione (per lavorazioni in stabilimento);
- i costi di impianto e di organizzazione del cantiere, cioè quelli di approntamento delle installazioni di cantiere, di trasporto in sito del macchinario, di allacciamento, eccetera.

Se l'impresa adotta il criterio della commessa completata, i costi pre-operativi vanno rilevati tra le rimanenze dei lavori in corso su ordinazione con gli stessi criteri con cui si rilevano i costi sostenuti per l'esecuzione delle opere.

Se, invece, l'impresa adotta il criterio della percentuale di completamento per valutare la commessa, i costi pre-operativi debbono essere differiti quando sostenuti ed ammortizzati in relazione all'avanzamento dei lavori determinato con le modalità specifiche previste per l'applicazione del criterio della percentuale di completamento.

COSTI PER MIGLIORIE E SPESE INCREMENTATIVE SU BENI DI TERZI

I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in leasing) sono capitalizzabili ed iscrivibili in questa voce 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 categoria di appartenenza.

L'ammortamento di tali costi 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.

DIRITTI REALI DI GODIMENTO SU AZIONI

Tra i diritti reali di godimento su titoli il più importante ed il più utilizzato nella pratica è l'usufrutto su azioni. Si tratta di un'operazione finanziaria tramite la quale colui che cede l'usufrutto si procura liquidità per un ammontare pari al valore attuale dei frutti futuri (dividendi) ceduti ed il cessionario acquisisce il diritto a percepire i dividendi per un periodo prestabilito. Per il cessionario il costo sostenuto per l'acquisizione di questo diritto è una spesa relativa a più esercizi, iscrivibile nella voce in esame.

L'ammortamento del costo rappresentato dall'usufrutto su azioni va effettuato per il periodo in cui vengono ricevuti ed iscritti i dividendi, assicurando così la corretta correlazione tra costi e relativi proventi.

ONERI ACCESSORI SU FINANZIAMENTI

Gli oneri accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali devono essere capitalizzati nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali". Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non vengono concessi, i costi iniziali sostenuti devono essere imputati a costi dell'esercizio. L'ammortamento degli oneri accessori su finanziamenti deve essere determinato sulla durata dei relativi finanziamenti in base a quote calcolate preferibilmente secondo modalità finanziarie, oppure a quote costanti, se gli effetti risultanti non divergono in modo significativo rispetto al metodo finanziario.

I disaggi sull'emissione di obbligazioni e di prestiti vanno invece iscritti, come espressamente richiesto dalla legge, in una sottovoce dei ratei e risconti attivi.

COSTI PER IL TRASFERIMENTO E PER IL RIPOSIZIONAMENTO DI CESPITI

I costi sostenuti per il trasferimento ed il riposizionamento di singoli cespiti, di linee di produzione o di interi stabilimenti nell'ambito della definizione di un nuovo lay-out della produzione devono essere imputati a costi nell'esercizio del loro sostenimento. In subordine tali costi 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. In questo caso il periodo di ammortamento deve essere relativamente breve (da tre a cinque anni).

Non sono invece capitalizzabili i costi relativi a trasferimenti per cessata locazione o per necessità di sgombero dei locali prima occupati.

COSTI DI SOFTWARE

Il D.Lgs. n. 518/1992 ha recepito la Direttiva 91/250/UE, relativa alla tutela giuridica dei programmi per elaboratori, ampliando anche all'opera software l'ambito di applicabilità della legge n. 633/1941 sul diritto d'autore. Si rende pertanto necessario adottare una classificazione dei costi di software coerente con la loro tutela giuridica.

In base alle sue caratteristiche intrinseche, il software viene distinto in:

a) software di base: costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore (hardware);

b) software applicativo: costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente.

I costi per la produzione o l'acquisto del software di base vanno capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso pertiene, considerata la stretta complementarietà economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento va effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Per quanto riguarda il software applicativo, l'iscrizione dei relativi costi dovrebbe essere articolata nel modo seguente.

Software applicativo acquistato a titolo di proprietà: i relativi costi vanno iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in tre esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software, data l'elevata obsolescenza tecnologica cui è sottoposto di norma il software.

Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato: i relativi costi vanno trattati come nel caso di acquisto a titolo di proprietà (B.I.3).

Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato: se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a conto economico quando sostenuti. Se, invece, il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo "una tantum" pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i relativi costi devono essere iscritti nella voce B.I.4 "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

Software applicativo prodotto per uso interno "tutelato": se il software prodotto internamente è tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi sostenuti internamente vanno iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà.

Software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato": i relativi costi possono essere o imputati a costi nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali". In questi casi, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi.

Le linee guida per la capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente sono le seguenti. Solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo possono essere capitalizzati, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci di questo tipo non possono essere differiti non figurando queste tipologie di costi tra quelli direttamente connessi alla creazione del software. Sono pertanto capitalizzabili solamente gli stipendi ed i costi ad essi connessi del personale che ha lavorato direttamente sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di accumulo dei tempi). Inoltre, possono essere capitalizzati costi esterni attribuibili direttamente al progetto di software.

La capitalizzazione dei costi deve iniziare 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 e ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione deve essere 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).

Qualunque sia il tipo di software ed il criterio di iscrizione nell'attivo scelto, data la rapidità del suo processo di obsolescenza tecnologica, è necessario effettuare alla fine di ciascun esercizio un'analisi critica del suo utilizzo all'interno dell'azienda e, se da essa risulta che il software non viene più utilizzato o il suo utilizzo non è economico, procedere ad una svalutazione straordinaria del suo valore netto contabile, secondo il disposto del 3° punto dell'art. 2426 (svalutazione per perdita durevole di valore).

I costi per la manutenzione dei sistemi, per gli aggiornamenti e le modificazioni di minor entità non devono essere capitalizzati. Similmente gli onorari pagati a consulenti esterni per una consulenza di tipo generale sui sistemi informativi dell'impresa che non sia direttamente associata allo sviluppo di specifici sistemi non devono essere capitalizzati.

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO ED ACCONTI

In questa voce vanno iscritti i costi (interni ed esterni) sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni immateriali, per le quali 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 ricerca e sviluppo).

Tale voce include inoltre i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

I valori iscritti in questa voce sono esposti al costo storico e non ammortizzati fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori vanno riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

Anche per i costi iscritti in questa voce, occorre verificare il rispetto del principio generale dell'utilità ripetuta, ossia i costi capitalizzati devono essere relativi a diritti e/o attività immateriali che, una volta acquisiti o completati, abbiano una utilizzazione economica produttiva di benefici per l'impresa lungo un arco temporale di più esercizi.

Inoltre, trattandosi di costi sospesi e non ammortizzati, occorre verificare ogni esercizio che le immobilizzazioni in corso e gli acconti abbiano avuto un'utilizzazione economica, ed in tal caso vanno riclassificate nelle apposite voci delle immobilizzazioni immateriali, oppure continuano ad avere prospettive di utilizzazione economica. In caso contrario, si rende necessario imputare a costi di periodo i costi precedentemente capitalizzati.

INFORMAZIONI NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E NELLA NOTA INTEGRATIVA

NOTA INTEGRATIVA

Le principali informazioni da fornire in Nota Integrativa richieste dalla normativa civilistica (art. 2427c.c.) integrate sul piano della tecnica in applicazione di corretti principi contabili sono le seguenti:

a. Il principio contabile con cui è stato determinato il valore originario d'iscrizione delle immobilizzazioni immateriali (il principio base è il costo).

b. Il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione del bene immateriale, la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul Patrimonio Netto.

c. La composizione delle voci "Costi d'impianto e di ampliamento" e "Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità", nonché le ragioni dell'iscrizione di tali voci, ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennialità.

d. Il metodo ed il piano di ammortamento usato. In particolare per l'avviamento, nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale di cinque anni, occorre dimostrare e motivare tale maggiore durata, evidenziando in nota integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della maggiore vita utile residua.

e. I movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.

f. Distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio.

g. I cambiamenti dei metodi d'ammortamento e della residua vita utile ed i relativi effetti e motivazioni.

h. Le ragioni e l'ammontare della svalutazione apportata per perdite durevoli di valore.

RELAZIONE SULLA GESTIONE

Come si è visto, l'art. 2427, n.3.c.c. richiede che nella nota integrativa sia fornita la composizione della voce "Ricerca e Sviluppo", siano indicate le ragioni dell'iscrizione di tali costi nell'attivo ed i relativi criteri di ammortamento seguiti. Inoltre, l'art. 2428 c.c. stabilisce che le attività di ricerca e di sviluppo devono essere illustrate nella relazione sulla gestione. Il legislatore nazionale, come d'altronde quello europeo, attribuisce una notevole valenza d'informativa alle attività di ricerca e di sviluppo. Si ritiene, pertanto, che le informazioni richieste nella Relazione sulla Gestione riguardino l'attività d'investimento svolta nella ricerca e sviluppo della azienda sia nel suo complesso, sia nei vari settori nei quali la stessa si è svolta, anche attraverso imprese controllate.

Fatta questa premessa, le informazioni sulla attività di ricerca e sviluppo da fornire nella relazione sulla gestione sono le seguenti:

a. Il totale dei costi sostenuti per lo svolgimento di tali attività (e non solo di quelli capitalizzati), in modo tale che il lettore del bilancio sia in grado di conoscere l'impegno finanziario dell'azienda su tale fronte.

b. Il totale dei costi eventualmente capitalizzati con l'enunciazione esplicita delle ragioni che sottostanno alla capitalizzazione. Tali ragioni devono chiaramente far riferimento all'utilità futura che si ritiene di poter ricavare dalle attività di sviluppo (lancio di nuovi prodotti tecnicamente fattibili, esistenza di un mercato di sbocco per tali prodotti, ecc.) Si ribadisce anche in questo contesto che l'eventuale capitalizzazione può riguardare, nei limitati casi in cui si presentano le condizioni, solamente costi di sviluppo, data la quasi impossibilità di poter misurare l'utilità futura dei costi di ricerca.

c. Il totale dei contributi a fondo perduto e dei finanziamenti a tasso agevolato, previsti da specifiche leggi in materia, che si è incassato e si ritiene di poter incassare a fronte delle suddette attività di ricerca e sviluppo.

d. Una spiegazione sul ruolo svolto da tali attività nell'ambito degli obiettivi globali dell'azienda e sui risultati che ci si prefigge di raggiungere con tali attività, sia in termini di immagine che di riflessi sulla gestione corrente.

RAFFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO IASC

Nel seguito vengono sintetizzate in modo schematico le principali differenze rispetto ai principi espressi dallo IASC nel documento n. 38.