



## NOTA OPERATIVA N. 8/2014

**OGGETTO: Le immobilizzazioni immateriali: definizione e classificazione, le scritture contabili, aspetti fiscali e verifiche dell'Organo di controllo.**

### - Introduzione

I **beni immateriali** sono tra i fattori fondamentali per l'esercizio delle imprese e hanno assunto, soprattutto oggi, con un sistema economico completamente globalizzato, un ruolo sempre più importante e strategico per la crescita e lo sviluppo delle imprese.

Le immobilizzazioni immateriali sono disciplinate dal nostro **Codice civile dall'art. 2424-bis** e trattate dal **Principio contabile nazionale OIC 24**.

### - Definizione e classificazione

**Un'attività immateriale si definisce tale quando è non monetaria, identificabile e priva di consistenza fisica.**

Il **Principio contabile OIC 24** precisa che le immobilizzazioni immateriali, caratterizzate dalla mancanza di tangibilità, 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"*.

E' da rilevare che se l'impresa non ha pagato alcun corrispettivo per il bene "immobilizzazione immateriale" o non ha subito alcun costo per la sua creazione (es. marchio), essa non è obbligata ad iscriverlo in bilancio e l'approvazione dello stesso **non può impugnarsi per nullità** in quanto l'omissione è considerata irrilevante e non integra violazione dell'art. 2424-bis c.c., non incidendo sui principi di chiarezza e verità del bilancio ( Cfr. Cassazione, sentenza n. 1759/1984).

Ai sensi del comma 1 dell'**art. 2424-bis** del Codice civile, gli elementi da inserire nella voce "**Immobilizzazioni immateriali**" sono quelli "**destinati a essere utilizzati durevolmente**".

Le immobilizzazioni immateriali sono costituite da:

- (a) beni immateriali veri e propri;**
- (b) avviamento;**
- (c) costi pluriennali (definiti “oneri pluriennali”: costi di impianto e ampliamento e costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità).**

**I costi pluriennali**, generalmente, posseggono **caratteristiche di indeterminatezza più marcate** rispetto ai beni immateriali veri e propri e sono rappresentati, comunque, da quei costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Sostanzialmente sono quei costi sostenuti dall'impresa per l'acquisizione o la produzione di risorse e condizioni produttive aventi utilità pluriennale o oneri sostenuti per ottenere nuovi prodotti, processi produttivi, innovazioni tecnologiche ed industriali.

Al contrario, **i beni immateriali veri e propri**, hanno una propria identificabilità e individualità, e sono, di norma, rappresentati da **diritti giuridicamente tutelati**.

Il principio contabile precisa che i beni immateriali veri e propri si differenziano dai costi pluriennali, in quanto hanno *“una propria identificabilità e individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, in virtù dei quali l'impresa ha il potere di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni sono, altresì, suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni di impresa”*.

**Accertata l'utilità pluriennale per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica**, la loro iscrizione nello Stato Patrimoniale costituisce un **obbligo** e vengono iscritti nell'attivo del bilancio se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- hanno una propria identificabilità e individualità;
- rappresentano diritti giuridicamente tutelati che attribuiscono al titolare il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni;
- i diritti sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome e indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa;
- i costi di produzione o acquisizione dell'attività immateriale possono essere distintamente identificati e attendibilmente quantificati.

**Il Principio contabile OIC 24**, inoltre, precisa che un **bene immateriale è individualmente identificabile quando è separabile**, ossia può essere separato o scorporato dalla società e, pertanto, può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato sia individualmente sia insieme al relativo contratto.

E' da rilevare che **l'iscrizione iniziale in bilancio delle immobilizzazioni immateriali** deve essere rilevata al costo di acquisto (comprensivo degli oneri accessori) o di realizzazione (comprensivo di tutti i costi direttamente imputabili) e può avvenire se e quando si verificano le seguenti condizioni:

- 1. è probabile che affluiscano all'impresa benefici economici attribuibili all'attività considerata;**
- 2. il costo del bene può essere attendibilmente determinato e non esaurisce la propria utilità nell'esercizio di sostenimento.**

Tuttavia, si precisa, inoltre, che i suddetti costi possono essere **capitalizzati** a condizione che la capitalizzazione non sia finalizzata a porre in essere politiche di bilancio per alleggerire, nel breve termine, il Conto economico.

Per quanto concerne **la classificazione delle immobilizzazioni immateriali**, l'art. 2424 c.c. le classifica come segue:

**1. Costi di impianto e ampliamento**, per i quali occorre distinguere:

- **Costi di impianto**: che riguardano costi sostenuti per la costituzione dell'impresa;
- **Costi di ampliamento**: che riguardano i costi connessi ad un incremento dimensionale della stessa.

**2. Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità**, distinguibili in:

- **Costi di ricerca di base**: studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione ma che sono da considerarsi di utilità generica per l'impresa;
- **Costi di ricerca applicata**: costi diretti all'accertamento dei potenziali risultati economici della ricerca stessa;
- **Costi di sviluppo**: studi e ricerche necessari per adottare ed inserire nel processo produttivo i risultati della ricerca applicata;
- **Costi di pubblicità**: possono essere iscritti solo se dimostrabile l'utilità pluriennale della spesa ed in ogni caso va ottenuto il consenso del Collegio sindacale, mentre nella Nota integrativa, devono essere esposte le motivazioni circa la capitalizzazione dei costi. Questi costi sono assimilabili a quelli di impianto e ampliamento, in quanto relativi al lancio di un nuovo prodotto o all'avvio di una nuova attività produttiva. E' da rilevare che la normativa comunitaria non prevede l'inserimento in bilancio di tali voci tra i costi di utilità pluriennale.

**3. Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno**, che riguardano:

- **Diritti di brevetto industriale**, relativi alle "creazioni intellettuali". Esse consistono nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione entro i limiti stabiliti dalla legge e sono tutelate sia dal nostro Codice civile che da norme comunitarie;
- **Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno**, i quali comprendono le opere dell'ingegno di carattere creativo, che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro ed alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione. A norma dell'art. 2575 c.c. formano oggetto del diritto d'autore le opere di carattere creativo.

**4. Concessioni, licenze, marchi e diritti simili**, distinguibili in:

- **Concessioni**: esse originano in provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri con i relativi oneri ed obblighi;

- **Licenze:** sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate. Esse riguardano tanto quelle di derivazione pubblicitaria quanto quelle di derivazione privatistica (licenze d'uso su brevetti, invenzioni, modelli, ecc.);
  - **Marchi e diritti simili:** il marchio è uno dei segni distintivi dell'azienda e può consistere in un emblema, in una denominazione o in un segno.
5. **Avviamento:** riguarda oneri e costi ad utilità differita nel tempo e che garantiscono benefici economici futuri quantificabili. Esso si distingue in:
    - a) avviamento originario o internamente prodotto;
    - b) avviamento derivato o acquisito a titolo oneroso.
  6. **Immobilizzazioni in corso e acconti:** tale voce comprende 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 (es. brevetti, marchi, ecc.) o riguardanti progetti non ancora completati (costi di ricerca e sviluppo).
  7. **Altre:** trattasi di una categoria residuale in cui riepilogare tutte quelle immobilizzazioni immateriali che non trovano allocazione nelle altre voci. Costituiscono esempi:
    - a) costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi;
    - b) costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi, se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi;
    - c) diritti reali di godimento su azioni;
    - d) oneri accessori su finanziamenti;
    - e) costi per i trasferimenti e per i riposizionamenti di cespiti;
    - f) può essere iscritto in tale voce anche il costo relativo al software applicativo, prodotto per uso interno "**non tutelato**" a condizione che tale prodotto abbia dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa;
    - g) differenze di consolidamento: corrispondente alla differenza tra il maggior valore della partecipazione iscritto nel bilancio della controllante rispetto alla corrispondente frazione di patrimonio netto da bilancio della controllata.

#### - **L' Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali**

Il comma 1, n. 2 dell'art. **2426** recita: *“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivati nella nota integrativa....”*

L'avverbio "**sistematicamente**" è utilizzato dal Legislatore al solo fine di evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a secondo della convenienza. Ciò, però, non significa che debbano necessariamente essere utilizzate quote costanti.

**L'art. 2426, n. 5, del Codice civile**, disciplinando **l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento**, stabilisce che l'ammortamento debba esaurirsi in un periodo

non superiore a 5 anni. In Nota integrativa è necessario indicare i criteri di valutazione, i movimenti delle immobilizzazioni, la composizione della voce Costi di impianto e ampliamento, nonché la ragione della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento.

**L'iscrizione in bilancio va effettuata con il consenso del Collegio sindacale e si possono distribuire dividendi solo se le riserve disponibili sono sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.**

Anche per quanto concerne **l'ammortamento dell'avviamento**, esso, ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 6 c.c., può essere **sistematicamente ammortizzato entro un periodo di 5 anni**.

Tuttavia, è 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 in Nota integrativa.

Al riguardo, il **Principio contabile OIC 24** specifica che la limitazione dettata dal codice civile è puramente convenzionale ed è motivata dal principio di prudenza.

L'ammortamento di tali costi va fatto generalmente in quote costanti, anche se il piano di ammortamento va rivisto ogni anno per accertarne la congruità.

**Nella nuova versione del suddetto Principio**, è stato previsto che **“il periodo di ammortamento dell'avviamento si effettui in cinque anni e che, in rari casi adeguatamente supportati da analisi economiche-tecniche, si possa superare questo limite, purché non si superino i dieci anni, in quanto le previsioni oltre tale termine sono generalmente inattendibili”**.

**I Principi contabili internazionali (IAS. 38)**, consentono, invece, l'utilizzo di diversi metodi di ammortamento.

Tali metodi includono:

- **metodo a quote costanti;**
- **metodo scalare decrescente;**
- **metodo per unità di prodotto.**

L'attività immateriale con vita utile indefinita non deve essere ammortizzata. Tuttavia, in accordo con il **Principio contabile internazionale, IAS 36**, vi è l'obbligo di effettuare **“l'impairment test”** (avviamento e marchi), attraverso il confronto tra il valore recuperabile ed il relativo valore contabile ogni anno ed ogni volta in cui vi sia l'indicazione che l'attività abbia subito una perdita durevole di valore.

Infine, è da sottolineare che le immobilizzazioni immateriali vanno **eliminate** dallo Stato patrimoniale (azzerate) in caso di dismissione o in cui dall'uso o dalla dismissione non ci si attenda alcun beneficio economico.

#### - **La rivalutazione dei beni immateriali**

I beni immateriali possono essere rivalutati solamente nel caso in cui **leggi speciali, generali o di settore** lo richiedano o lo permettano (vedi, in ultimo, la rivalutazione dei beni immateriali giuridicamente tutelati, quali i diritti di brevetto, licenze, marchi, *Know how*, previsti dalla **Legge di Stabilità 2014**).

La rivalutazione, comunque, non modifica la stimata vita utile, che prescinde dal valore economico del bene e l'ammortamento continua ad essere determinato coerentemente

con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.

L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di Patrimonio netto alla voce A) III - "Riserve di rivalutazione", distinte per legge di rivalutazione.

#### - **La perdita di valore e il ripristino**

**La regola generale** è che nel caso in cui, alla data di chiusura dell'esercizio, l'immobilizzazione risulta di **valore durevolmente inferiore a quello determinato e iscritto in precedenza**, sarà necessario iscrivere a tale minor valore procedendo a una **svalutazione**.

Se successivamente le cause che hanno determinato la rettifica vengono meno, tale minor valore non può essere mantenuto e si dovrà ripristinarlo al valore originario al netto degli ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione.

E' da osservarsi che, per **l'avviamento e i costi pluriennali**, non trova applicazione il ripristino di valore testé enunciato.

#### - **Aspetti fiscali**

La disciplina fiscale delle immobilizzazioni immateriali è disciplinata dal **Testo Unico delle Imposte sui redditi (D.P.R. 917/1986)** come segue:

- I **costi di impianto ed ampliamento** sono trattati dall'**art. 108, comma 4**, il quale prevede che gli stessi debbano essere portati in deduzione dal reddito d'impresa a partire dall'esercizio nel quale sono conseguiti i primi ricavi;
- I **costi di ricerca e sviluppo** vengono disciplinati dall'**art. 108, comma 1**, il quale prevede che essi possano essere dedotti interamente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti oppure ripartiti in quote costanti fino a 5 esercizi;
- I **costi di pubblicità** sono regolati dall'**art. 108, comma 2**, il quale prevede che essi possano essere dedotti nell'esercizio in cui sono stati sostenuti o, in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei 4 successivi. Occorre, tuttavia, tener presente che, nella categoria delle spese di pubblicità, rientrano diverse tipologie di costi che presentano un diverso trattamento fiscale. Tali spese vengono distinte in:
  - a) **spese di pubblicità in senso stretto**: esse hanno lo scopo di portare a conoscenza un prodotto o un servizio alla generalità dei consumatori, stimolandone la domanda e sono caratterizzate da un impegno contrattuale a prestazioni corrispettive tra l'impresa e chi si obbliga a pubblicizzare i beni o servizi verso un corrispettivo;
  - b) **spese di propaganda**: hanno lo scopo di attirare l'attenzione su un prodotto o un servizio per incentivarne il consumo;
  - c) **spese di rappresentanza**: sono quelle dirette a reclamizzare il soggetto produttore e solo indirettamente il prodotto (pranzi, cene, festeggiamenti, omaggi natalizi, ecc.). **L'art. 108, comma 2** recita: "...le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque

*deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50*". (Per ulteriori approfondimenti sulle spese in oggetto, vedere il D.M. 19 novembre 2008). Tali spese di rappresentanza non possono essere capitalizzate.

Per quanto concerne le **spese per alberghi e ristoranti**, il **comma 5 dell'art. 109** prevede che le spese per prestazioni alberghiere e per le somministrazioni di alimenti e bevande, siano deducibili nella misura del 75% del costo sostenuto.

Per espressa previsione normativa, rimangono **escluse da tali limitazioni** le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale in cui ha sede l'azienda, dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporto di collaborazione continuata e continuativa (comma 3 dell'art. 95).

- I **diritti di brevetto industriali** sono disciplinati dal **comma 1 dell'art. 103**, il quale prevede che: *"le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo;*
- I **marchi**, disciplinati dall'**art. 103, comma 1**, stabiliscono che le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a 1/18-esimo del costo;
- I **diritti di concessione e gli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio**, vengono regolati dal **comma 2 dell'art. 103**, il quale prevede che le quote di ammortamento sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. Di conseguenza, la quota di ammortamento deducibile in ciascun periodo di imposta, è determinata dividendo il costo per la durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge;
- L'**ammortamento dell'avviamento**, disciplinato dall'**art. 103 comma 3**, prevede che: *"le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a 1/18-esimo del valore stesso"*. E' da rilevare che, se l'ammortamento civilistico è effettuato in misura superiore al limite previsto dalla normativa fiscale, gli ammortamenti eccedenti, ripresi a tassazione anno per anno, verranno fiscalmente recuperati al termine del processo di ammortamento contabile. La norma fissa un limite massimo all'ammortamento dell'avviamento lasciando la possibilità di operare ammortamenti anche inferiori rispetto a tale limite;
- Le **immobilizzazioni in corso e acconti**, non rientrano tra quelle ammortizzabili dato che, l'art. 102 precisa, per quanto concerne le immobilizzazioni materiali, che le quote di ammortamento sono deducibili a partire dal periodo di imposta nel quale il bene è stato utilizzato.

#### - **Esempi di scritture contabili**

- **Capitalizzazione dei costi di impianto e di ampliamento:**

---

Diversi	a	Fornitori
Costi di impianto e di ampliamento		
Iva a credito		

---

- **Costi di ricerca e sviluppo non ultimati nel corso dell'esercizio:**

Immobilizzazioni in corso	a	Incrementi di immob. per lavori interni
---------------------------	---	---

- **Ultimazione di un progetto:**

Costi di ricerca e sviluppo	a	Immobilizzazioni in corso
-----------------------------	---	---------------------------

- **Le verifiche degli Organi di controllo**

Le immobilizzazioni immateriali, per la loro natura di **intangibile**, costituiscono attività che richiedono una particolare attenzione in **sede di acquisizione e collocazione in bilancio e del relativo trattamento contabile e fiscale**.

Al riguardo, l'Organo di Controllo deve, in primis, verificare sia l'eventuale procedura di autorizzazione all'acquisto, sia di registrazione contabile e degli eventuali ammortamenti. In particolare, è necessario esaminare la documentazione di supporto, le modalità di registrazione ed il processo valutativo di capitalizzazione dei costi.

L'Organo di controllo, in **sede di revisione del bilancio d'esercizio** deve effettuare, per **le immobilizzazioni immateriali**, i seguenti accertamenti:

- a) Appropriata iscrizione:** essa deve essere effettuata secondo le regole del Codice civile e gli statuiti Principi contabili, verificando, altresì, la correttezza della valutazione dell'immobilizzazione immateriale.
- b) Corretto computo degli ammortamenti:** essi devono essere calcolati in osservanza di quanto previsto dal Codice civile e dai Principi contabili, con particolare attenzione al periodo di vita utile stimato e al metodo utilizzato per l'attribuzione delle quote ai singoli esercizi.
- c) Corretta esposizione in bilancio:** le immobilizzazioni devono essere esposte in osservanza delle norme previste dal Codice civile e statuite dai Principi contabili, con particolare riferimento alla classificazione delle voci e alla completezza delle informazioni integrative relative alla loro natura ed ai movimenti che hanno originato il valore residuo figurante in bilancio.
- d) Uniformità dei Principi contabili rispetto all'esercizio precedente:** in caso di cambiamento, l'Organo di controllo deve accertarne le motivazioni e l'influenza sullo Stato Patrimoniale e sul Conto Economico: particolare attenzione deve essere posta all'applicazione dei **nuovi Principi contabili, anche in consultazione, predisposti dall'OIC**.

In ultimo, è opportuno che il lavoro di verifica dell'Organo di controllo sia documentato dalle c.d. **Carte di lavoro**, che hanno lo scopo di evidenziare il controllo effettuato in conformità ai principi di revisione di riferimento e alle norme e ai regolamenti applicabili.



E' da sottolineare che, l'**art. 14 comma 6 del D.lgs. 39/2010** ha stabilito che i documenti relativi agli incarichi di revisione legale svolti devono essere **conservati per dieci anni** dalla data della relazione di revisione.

A seguito della revisione, possono emergere **giudizi**:

- **senza rilievi;**
- **con rilievi;**
- **negativi;**
- **impossibilità di esprimere giudizi.**

**Si ha un giudizio senza rilievi** quando il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società e del risultato economico dell'esercizio.

**Il giudizio con rilievi** viene dato per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili o per esprimere un giudizio negativo.

**Il giudizio è negativo** quando presenta delle deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili. In tal caso, l'Organo di controllo ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso.

**L'impossibilità di esprimere un giudizio** si ha, invece, in situazioni di incertezze notevoli la cui risoluzione dipende da eventi futuri che non sono controllabili dalla società alla data in cui è ammessa la relazione.

Infine, è da rilevare che il **Collegio sindacale**, nel caso di proroga del bilancio per le speciali ragioni, di cui all'art. 2423 c.c., deve verificare l'avvenuta indicazione e spiegazione, da parte degli amministratori, delle ragioni sottese al rinvio indicate nella Nota integrativa o nella Relazione sulla gestione.

Nel caso in cui gli amministratori, nei termini previsti dallo Statuto, non provvedano a convocare l'assemblea nei termini di approvazione del bilancio, il compito spetta all'Organo di vigilanza.

Tuttavia, una volta approvato il bilancio, i Sindaci dovranno anche accertarsi dell'avvenuto deposito, entro i 30 giorni successivi, presso il Registro delle Imprese e, in caso di omissione da parte degli Amministratori, dovranno provvedere loro stessi.

**La Fondazione** resta a disposizione per ulteriori suggerimenti in merito agli argomenti utili da trattare per tutti coloro che hanno aderito o aderiscono alla stessa.

**Il Redattore**  
**Dott.ssa Valentina Rotondo**

**Il Presidente della Fondazione**  
**Prof. Paolo Moretti**