

## **Immobilizzazioni immateriali**

### DEFINIZIONE

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi.

### **Le immobilizzazioni immateriali entrano nel patrimonio dell'impresa a seguito:**

di acquisizione diretta di beni o diritti all'esterno dell'impresa stessa;

di produzione di beni o diritti all'interno dell'impresa stessa;

del sostenimento 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 (c.d. oneri o costi pluriennali).

Le immobilizzazioni immateriali, quindi, 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.

I beni immateriali sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati, in virtù dei quali l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni. Essi sono normalmente suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa.

### L'ESPOSIZIONE IN BILANCIO

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. Le immobilizzazioni immateriali, secondo l'art. 2424 c.c., sono così classificate:

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 .

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" . Secondo la Relazione Ministeriale di commento al D.Lgs. 127/91, 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. 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.

I principi contabili stabiliscono che gli ammontari complessivi degli ammortamenti e delle svalutazioni vanno dedotti direttamente dai valori originari dei beni, a cui gli ammortamenti si riferiscono.

Di tali rettifiche occorre dare evidenza in nota integrativa (art. 2427 c.c.). Per l'iscrizione nell'attivo dei costi di impianto ed ampliamento, dei costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale occorre il consenso del collegio sindacale. Essi 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).

L'art. 2426 c.c., comma 1 n. 6, stabilisce che l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso e nei limiti del costo per esso sostenuto. Esso deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni o in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo. Nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale è necessario dimostrare tale maggiore durata, evidenziando in nota integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della residua vita utile.

Tavola 1: Esposizione in bilancio	Immobilizzazioni immateriali	Voce di bilancio	Consenso Collegio sindacale
	Periodo di ammortamento: criterio generale	Periodo massimo di ammortamento	

Costi di impianto e di ampliamento	B.I.1)	si	Dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'impresa, in relazione con la residua possibilità di utilizzazione
			cinque anni

Costi di ricerca, di sviluppo

e di pubblicità B.I.2) si cinque anni

Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno B.I.3) no non previsto

Concessioni, licenze, marchi e diritti simili B.I.4) no non previsto

Avviamento B.I.5) si cinque anni o superiore purchè non superi durata utilizzazione

Immobilizzazioni in corso e acconti B.I.6) no non applicabile

Altre B.I.7) no non previsto

## RILEVAZIONE

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale solo se:

si riferiscono a costi effettivamente sostenuti; non è quindi consentita la capitalizzazione di beni immateriali acquisiti a titolo gratuito;

non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento; compito in taluni casi (avviamento, costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità) è demandato, oltretutto agli amministratori, anche al collegio sindacale;

manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri;

possono essere distintamente identificati ed attendibilmente

quantificati.

Esse possono essere:

realizzate internamente;

acquisite a titolo di proprietà;

acquisite a titolo di godimento.

I costi precedentemente addebitati al conto economico non possono essere ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza del mutamento delle condizioni che sussistevano al momento del sostenimento degli stessi, e che non ne avevano consentito la capitalizzazione. In tali casi, se la società, negli esercizi successivi, dovesse sostenere costi del medesimo tipo, 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. Costituisce un obbligo per le seguenti immobilizzazioni immateriali:

beni immateriali soggetti a tutela giuridica;

avviamento.

Costituisce un obbligo le seguenti immobilizzazioni immateriali caratterizzate da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso soggettive, il principio della prudenza dovrebbe prevalere:

costi pluriennali, quali ad esempio i costi di impianto e di ampliamento,

i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità.

Gli ammortamenti e le svalutazioni devono essere dedotti direttamente dai valori originali delle immobilizzazioni immateriali, a cui gli ammortamenti si riferiscono, ed esplicitati nella nota integrativa (c.d. "ammortamento in conto"). Gli ammortamenti figureranno in conto economico nell'apposita voce dei costi della produzione (B.10.a).

#### CRITERI DI VALUTAZIONE

L'art. 2426 c.c. prevede che:

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;

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;

•

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.

Il valore d'iscrizione delle immobilizzazioni immateriali non può comunque eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra:

il presumibile valore realizzabile tramite alienazione, ossia 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 suo valore in uso, ossia 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. Dove per vita utile si intende il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

#### PERDITA DUREVOLE DI VALORE

L'art. 2426, comma 3, c.c., stabilisce che le immobilizzazioni che, alla data della chiusura dell'esercizio, risultino durevolmente di valore inferiore al costo ridotto dell'ammortamento, devono essere iscritte a tale minor valore.

Può accadere, infatti, che nel periodo di vita utile di un'immobilizzazione le sue condizioni di utilizzo o l'operatività della società possono subire mutamenti di rilievo. In questi casi, occorre riesaminare la residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali. Qualora dal citato riesame venga riscontrata una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro dell'immobilizzazione immateriale, questa riduzione deve essere rappresentata in bilancio mediante una svalutazione del bene. Occorre, in particolare, porre attenzione nel caso in cui l'impresa abbia rilevato una perdita d'esercizio e, contemporaneamente, rappresenti in bilancio oneri o costi pluriennali. In tali casi, infatti, si rende necessaria la dimostrazione della recuperabilità di tali costi iscritti nell'attivo patrimoniale.

Quando la legge parla di valore dell'immobilizzazione inferiore rispetto al costo di acquisto ridotto dall'ammortamento, si riferisce principalmente al suo valore funzionale 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, rappresentato dalla "capacità d'ammortamento" negli esercizi futuri, ossia dalla copertura coi ricavi correlati a tali costi. Quindi, il valore che deve essere iscritto nello stato patrimoniale è rappresentato dalla sola quota del costo dal quale la gestione futura trarrà utilità, salvo, ovviamente, il caso in cui l'immobilizzazione è destinata ad essere alienata, per cui ci si deve riferire al valore realizzabile da tale alienazione.

#### RIPRESE DI VALORE E RIVALUTAZIONE

Quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione di una immobilizzazione immateriale, il valore originario di questa deve essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione.

Si tratta evidentemente di casi eccezionali che non può comunque trovare applicazione per l'avviamento e i costi pluriennali, in quanto per queste immobilizzazioni immateriali non può oggettivamente verificarsi il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione.

Il valore di bilancio dei beni immateriali può essere rivalutato solamente in applicazione di leggi speciali. Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di tali leggi. La rivalutazione è accreditata alla voce di patrimonio netto "A.III. Riserve di rivalutazione" nell'esercizio in cui viene effettuata.

## NOTA INTEGRATIVA

Occorre rilevare:

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

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;

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 pluriennalità.

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.

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.

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

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

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

## RELAZIONE SULLA GESTIONE

L'art. 2428 c.c. stabilisce che le attività di ricerca e di sviluppo devono essere illustrate nella relazione sulla gestione. Secondo i principi contabili nazionali, le informazioni sulla attività di ricerca e sviluppo da fornire nella relazione sulla gestione sono le seguenti:

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;

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;

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;

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.