

LA DISCIPLINA DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Artt.2424 -2427 c.c.

Principi contabili OIC 24 -9

Le immobilizzazioni immateriali nello SP: **classificazione** ai sensi dell'art.2424- 2424 bis

Art.2424 bis Le immobilizzazioni sono elementi patrimoniali (Lettera B) dello SP) destinati a essere utilizzati durevolmente. I valori sono esposti al netto dei fondi ammortamento

B) Immobilizzazioni

I - Immobilizzazioni Immateriali:

- 1) *costi di impianto e di ampliamento;*
- 2) *costi di sviluppo*
- 3) *diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
- 4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
- 5) *avviamento;*
- 6) *immobilizzazioni in corso e acconti;*
- 7) *altre.*

Le immobilizzazioni immateriali: definizione

Sono attività produttive prive di consistenza fisica che partecipano alla produzione economica d'impresa relativa a più periodi

Pluriennalità

Assenza di fisicità

Le immobilizzazioni immateriali: definizione

- Condizione essenziale per l'iscrizione nell'attivo è l'esistenza di una **utilità futura**.
- Compito degli amministratori e degli organi di controllo verificare **l'esistenza e la permanenza di questi benefici futuri**.
- E' altresì necessario il **sostenimento di costi** per la loro acquisizione o produzione interna.

Le immobilizzazioni immateriali:
iscrizione e valutazione in bilancio ai sensi
dell'art.2426 e dell'OIC 24

Valgono le stesse regole generali dettate dall'art.2426, che distingue tra
valore di iscrizione e valore di funzionamento.

Le immobilizzazioni immateriali: **iscrizione e valutazione** in bilancio ai sensi dell'art.2426 e dell'OIC 24

Valore originario di iscrizione

1) le immobilizzazioni sono iscritte al **costo di acquisto o di produzione**. Nel costo di acquisto si computano anche i **costi accessori**. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri **costi [indiretti]**, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli **oneri relativi al finanziamento** della fabbricazione, interna o presso terzi.

Valore di funzionamento

2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere **sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa;

3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, **risulti durevolmente di valore inferiore** a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento.

Le immobilizzazioni immateriali variazioni del valore originario: l'ammortamento

Valgono le stesse regole in ordine alla rilevazione dell'ammortamento negli altri documenti di bilancio

Art.2425

La quota di ammortamento va iscritta in **conto economico** alla voce B 10. b)

B) Costi della produzione

10.b) ammortamento delle immobilizzazioni

Art. 2427, n.2: Il totale degli ammortamenti e delle svalutazioni relative alle immobilizzazioni immateriali e materiali va esposto nella **nota integrativa**.

Art. 2426 punto 2: «...Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella **nota integrativa** >>.

Le immobilizzazioni immateriali

variazioni del valore originario: la svalutazione

Per le immobilizzazioni immateriali (così come per le altre categorie di immobilizzazioni) esiste un limite superiore alla valutazione che è rappresentato dal **valore recuperabile** che è il maggiore fra il **valore d'uso** e il **valore di mercato** realizzabile attraverso l'alienazione

Sul tema l'OIC 24 richiama l'OIC 9
[«Svalutazione per perdite durevoli di valore»](#)
relativo ad immobilizzazioni sia materiali che immateriali

Le immobilizzazioni immateriali

distinzioni - art. 2424 c.c. OIC 24

1) *costi di impianto e di ampliamento;*

2) *costi di sviluppo*

3) *diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*

5) *avviamento;*

6) *immobilizzazioni in corso e acconti;*
7) *altre.*

Oneri pluriennali

Costi che non si concretizzano nell'acquisizione o nella produzione interna di beni e diritti

Beni immateriali

Diritti giuridicamente tutelati

Avviamento

Categoria residuale

Le immobilizzazioni immateriali

distinzioni - art. 2424 c.c. OIC 24

Oneri pluriennali

Si caratterizzano per la loro **inseparabilità dal complesso aziendale** e non si possono cedere autonomamente dal complesso aziendale a cui si riferiscono

Hanno caratteristiche di **maggiore incertezza** in termini di utilità futura

Il legislatore non ne ha fornito una precisa definizione e si è limitato a fornire **maggiore cautele** per la loro iscrizione nell'attivo

Beni Immateriali

Si tratta generalmente di **diritti giuridicamente tutelati** che permettono all'azienda lo sfruttamento dei benefici futuri attesi da tali diritti.

Hanno pertanto una propria **identificabilità** e sono pertanto suscettibili di una **autonoma valutazione**

Le immobilizzazioni immateriali voce B16 - Immobilizzazioni in corso e acconti

- Beni immateriali in corso di realizzazione (ad esempio i costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale quando diventa ragionevolmente certo l'ottenimento della piena titolarità del diritto)
- Acconti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali

B17 «Altre»

Il costo per la realizzazione interna di un software applicativo «non tutelato» dalla legge;

I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di proprietà di terzi (ossia senza un'autonoma funzionalità)

I costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti (modifiche di lay out)

Il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto sulle azioni;

Le immobilizzazioni immateriali

Esempi di contabilizzazione dei software

OIC 24

Costi per software	Stato Patrimoniale			Spesato a conto economico
	Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione opere dell'ingegno	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili	Altre immobilizzazioni immateriali	
Software applicativo acquistato a titolo di proprietà	X			
Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato	X			
Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato che prevede il pagamento di una corrispettivo una tantum a valere per tutto il periodo di durata del contratto		X (*)		
Software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato che prevede il pagamento di una corrispettivo periodico				X
Software applicativo prodotto per uso interno e tutelato	X			
Software applicativo prodotto per uso interno e non tutelato, che ha dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa			X	

Gli Oneri pluriennali

a) costi di impianto e ampliamento

b) costi di sviluppo

Le immobilizzazioni immateriali

Oneri Pluriennali - art. 2424 c.c. OIC 24

Costi di impianto e di ampliamento

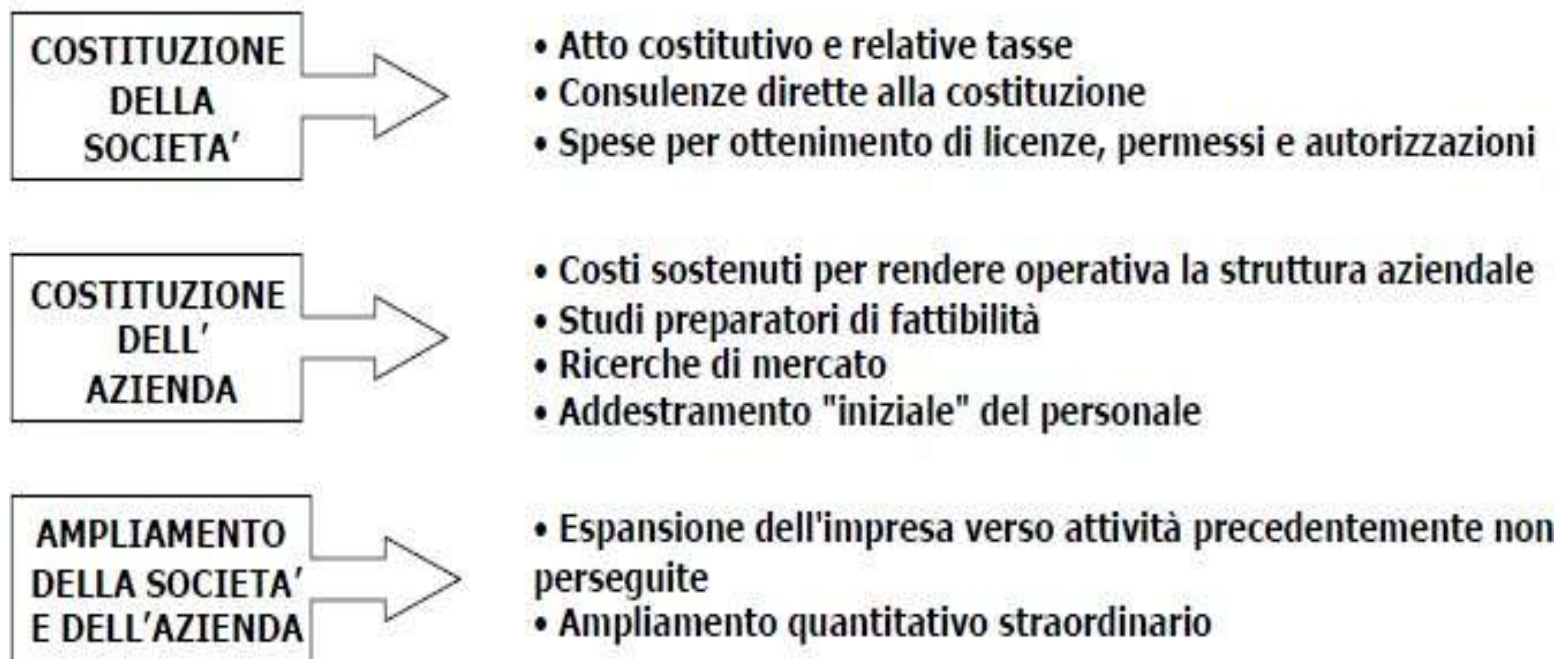
Oneri sostenuti in modo non ricorrente dall'azienda in precisi momenti della sua vita quali:

- *la fase pre-operativa (start-up) o*
- *quella di accrescimento della capacità operativa esistente.*

Le immobilizzazioni immateriali

Oneri Pluriennali - art. 2424 c.c. OIC 24

Costi di impianto e di ampliamento



Le immobilizzazioni immateriali

Costi di impianto e ampliamento

- Art. 2426, comma 1:
- 5) i **costi di impianto e di ampliamento** e i **costi di sviluppo** aventi utilità pluriennale **possono** essere iscritti nell'attivo **con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale**. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I **costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei **costi di impianto e ampliamento** e **di sviluppo** non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di impianto e ampliamento

- Capitalizzazione **facoltativa** con il consenso del collegio sindacale (ove esistente)
- Ammortamento a-tecnico: entro **cinque esercizi**, anche se l'utilità di durata maggiore
- 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.

Le immobilizzazioni immateriali: iscrizione in bilancio del valore di acquisto

Per la costituzione della società partecipata si contabilizzano spese notarili pari ad euro 1000 + iva al 20%. In partita doppia occorre rilevare durante l'anno tutti i costi aventi manifestazione numeraria.

Considerata l'aspettativa di redditività positiva della partecipata, al 31/12 occorre operare una rettifica distinta dei costi che si intende capitalizzare e portare in SP.

Diversi	Debiti v/s fornitori		1200
Spese notarili (CE B.7)		1000	
Iva a ns/credito		200	

			1000
Immobilizzazioni immateriali (B I 1 SP) <i>Costi di impianto e ampliamento</i>	Incrementi di immobilizzazioni (A.4 CE)	1000	

Le immobilizzazioni materiali: iscrizione in bilancio delle costruzioni interne

Conto economico	

A 4 Incrementi immobilizzazioni	1.000
Valore della produzione	
Materie prime	32.000
Costi per servizi	60.000
Mano d'opera	134.000

di cui 1.000 sostenuti per spese notarili

Costi sospesi

Stato patrimoniale	
Attivo immobilizzato	
B I 1) Immobilizzazioni immateriali	1.000
	costi capitalizzati

Esempio 1

Nel corso dell'anno 200n la società Beta ha aperto un nuovo centro commerciale e ha sostenuto i seguenti costi relativi all'avvio della nuova attività:

- personale: euro 5.000;
- costi utenze varie: euro 10.000;
- costi di pubblicità del nuovo centro: euro 5.000 + Iva 20%;
- costi generali e amministrativi: euro 1.000 + Iva 20%.

Tutti i costi ad eccezione di quelli generali e amministrativi sono direttamente attribuibili al nuovo centro e si presume siano recuperabili sulla base della programmazione aziendale attesa del nuovo centro commerciale (desunti dai business plan della società).

La società decide di capitalizzare i costi con il consenso dell'organo di controllo interno.

Diversi			
Costi utenze		10.000	
Costi personale		5.000	
Costi pubblicità		5.000	
Costi amministrativi		1.000	
Iva a ns/credito		1.200	
	Debiti diversi		22.200

Costi di ampliamento (BI 1 SP)		20.000	
	Costi utenze		10.000
	Costi personale		5.000
	Costi pubblicità		5.000

Esempio 2

Verificare l'operatività del vincolo alla distribuzione dei dividendi di cui all'art.2426 .
Si sottolinea che per riserve «disponibili» si intendono le riserve non assoggettate a destinazioni giuridiche, economiche o statutarie

ATTIVO		PASSIVO	
B.I.1. Costi di impianto e ampliamento	1.000		
		A.VII Altre riserve	600
		A.IX Utile d'esercizio	300

Si può procedere alla distribuzione dell'utile ?
E se le «Altre riserve» fossero pari a 1.000?

Esempio 3

Indicare l'ammontare dei dividendi distribuibili

NOTA BENE Secondo l'art. 2430 del Codice Civile, dagli utili netti annuali deve essere dedotta una somma corrispondente almeno alla ventesima parte di essi (5%) per costituire una riserva, fino a che questa non abbia raggiunto il quinto (20%) del capitale sociale.
La riserva legale non è disponibile fino a che non raggiunge il 20% del CS.

ATTIVO	
B.1.1. spese sviluppo progetto beta	200
PASSIVO	
Capitale sociale	1000
Riserva legale	190
Riserva straordinaria	100
Utile d'esercizio	300

Esempio 2 Soluzione

Analisi dell'ammontare della riserva legale

20% CS= 20% 1.000 = 200

La riserva legale (190) non raggiunge il 20% del capitale sociale: è necessario accantonare parte dell'utile (euro 15) a riserva legale.

Dopo l'accantonamento la riserva legale ammonta a euro 205, importo superiore al 20% del CS; la parte eccedente (5 euro) è pertanto disponibile.

Stima degli oneri pluriennali non coperti da riserva disponibile

Spese progetto Beta = euro 200

Riserve disponibili = euro 100

Parte eccedente riserva legale= 5

Spese progetto non coperte = 95

Accantonamento utili a riserva straordinaria per copertura oneri pluriennali capitalizzati = 95

Utile distribuibile (300 – 15- 95) = 190

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di sviluppo- art. 2424 c.c. OIC 24

- Tra le immobilizzazioni immateriali, i **costi di sviluppo** rappresentano la tipologia che dà luogo a maggiori difficoltà interpretative.
- Il principio contabile nazionale di riferimento (OIC 24) considerando le differenti finalità per la quale sono sostenuti, distingue i costi per:
 - **attività di ricerca (di base, applicata)**
 - **attività di sviluppo**

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di sviluppo- OIC 24

La ricerca di base è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, **che si considera di utilità generica alla società**. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.

I costi sostenuti per la ricerca di base [o applicata] **sono costi di periodo e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti**, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di sviluppo- OIC 24

Lo sviluppo è **l'applicazione** dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

La voce B.I.2 “costi di sviluppo” dell'attivo può comprendere:

- i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;
- i costi per la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;
- i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di scelte alternative per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati;

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di sviluppo- OIC 24

Condizioni per la capitalizzazione:

- Chiara identificazione del prodotto o processo
- Il progetto deve essere fattibile tecnicamente e finanziariamente
- L'impresa ha già espresso la volontà di realizzare il progetto
- I costi sono recuperabili
- I costi sono inerenti al progetto

Le immobilizzazioni immateriali

Costi di sviluppo- OIC 24

- **Art. 2426, comma 1:**
- 5) i costi di impianto e di ampliamento e **i costi di sviluppo** aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo **con il consenso**, ove esistente, **del collegio sindacale**. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. **I costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la **loro vita utile**; nei **casi eccezionali** in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro **un periodo non superiore a cinque anni**. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato **possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati**;

Le immobilizzazioni immateriali

Oneri pluriennali OIC 24

- **Art. 2427:**

La nota integrativa deve indicare, oltre a ---

la composizione delle voci: "costi di impianto e di ampliamento" e costi di sviluppo, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento;

I Beni Immateriali

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

- **Identificabilità**
Separabili e/o Protette da diritto legale o contrattuale
- **Durata ammortamento: minore tra**
 - Durata economica (vita utile)
 - Durata giuridica (durata residua del diritto)
- **Nessun criterio restrittivo su iscrizione iniziale (collegio sindacale) e distribuzione degli utili**

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

Diritti di brevetto

Diritto esclusivo di sfruttamento di una invenzione per un periodo di tempo determinato;

Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno – diritti di autore

Diritto che attribuisce per un periodo determinato il potere esclusivo di pubblicare opere o di sfruttarle economicamente.

Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

Concessioni: atti della Pubblica amministrazione

Conferiscono a soggetti privati il diritto di sfruttare in esclusiva beni pubblici

- Occupazione suoli demaniali
- Derivazione di acque pubbliche
- Sfruttamento cave e miniere

Gestione di servizi pubblici in condizioni regolamentate

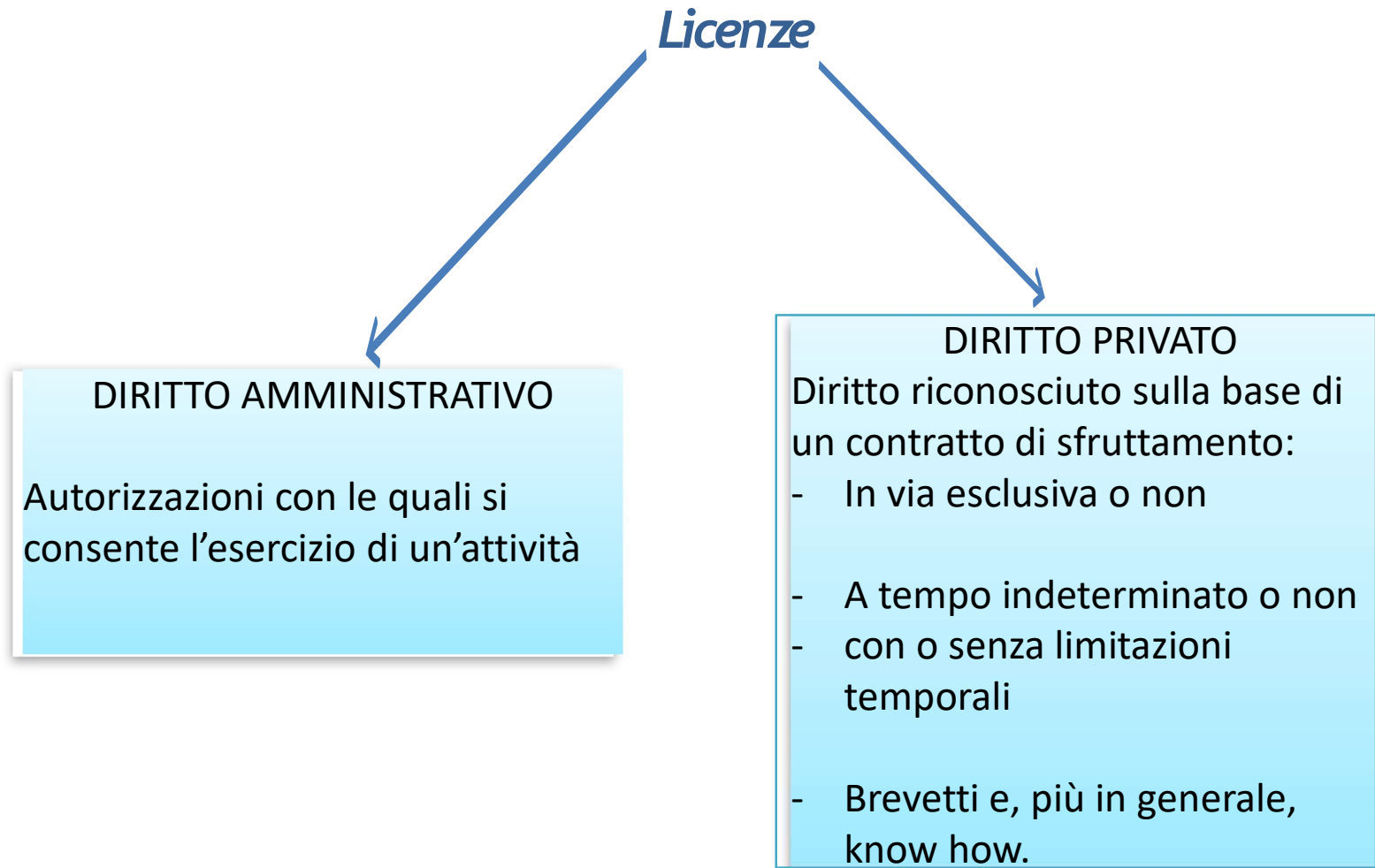
- Telecomunicazioni
- Trasporti di linee
- Autostrade

• *se la concessione comporta il pagamento "una tantum" di una somma iniziale in aggiunta ai canoni periodici, solo questa può essere capitalizzata ed ammortizzata in relazione alla durata della concessione stessa*

• *nella voce sono iscrivibili i costi interni ed esterni sostenuti per l'ottenimento della concessione*

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24



Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

Marchi

- *Insieme alla ditta ed all'insegna è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un prodotto) e può consistere in un emblema, in una denominazione e in un segno.*
- *Deve avere come caratteristiche la novità, l'originalità, la liceità.*
- *Elemento essenziale della tutela è la registrazione; al marchio non registrato è riconosciuta una tutela specifica in caso di preuso.*

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

Marchi

ISCRIVIBILITA'

PRODUZIONE INTERNA

- *I costi iscrivibili non devono essere confusi con quelli sostenuti per:*
 - *ricerca e sviluppo del prodotto*
 - *avviamento della produzione*
 - *campagna promozionale*
- *I costi iscrivibili devono essere intesi in senso restrittivo e valgono i criteri illustrati per i "costi di ricerca e sviluppo."*

NON E' ISCRIVIBILE
IL MARCHIO
RICEVUTO A TITOLO
GRATUITO

ACQUISIZIONE A TITOLO ONEROSO

- *Il marchio viene generalmente acquisito unitamente ad un'azienda o ad un ramo aziendale*
 - *separatamente valutato*
 - *Iscritto sulla base del suo valore corrente*

L'avviamento

Le immobilizzazioni immateriali

Beni immateriali - OIC 24

L'avviamento è definito in linea di principio, come la differenza tra il capitale di funzionamento, rilevato secondo valori correnti, e il capitale economico che viene calcolato in relazione alla futura redditività dell'azienda, intesa come bene economico complessivo.

Alfa acquista Beta. Beta presenta i seguenti dati			
	Valore contabile	Valore corrente	
Attivo	1000	1200	
Passivo	750	750	
Capitale netto	250	450	
Prezzo			600

A quanto ammonta l'avviamento ?

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento - OIC 24

Avviamento originario

- *Internamente generato, frutto della efficiente gestione aziendale*
- *Non capitalizzabile in quanto:*
 - *Non definibile in termini di costi a utilità differita*
 - *rappresenta il valore attuale di un flusso di ricavi sperati*

Avviamento derivato

- *Acquisito a titolo oneroso a seguito di acquisto di azienda o di partecipazioni, conferimenti, fusioni e scissioni*
- *Capitalizzabilità nel limite del costo sostenuto art. 2426, n. 6*

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento – Rilevazione iniziale

Solo l'avviamento acquisito a titolo oneroso può essere capitalizzato: esso rappresenta la differenza tra il prezzo pagato e il valore corrente attribuibile ai singoli beni, al netto delle passività, oggetto di acquisizione

Condizioni per la prima iscrizione, da rispettare simultaneamente:

- a) è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
- b) ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
- c) è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
- d) è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (**e quindi non si è in presenza di un cattivo affare**).

Un esempio....

Si supponga che il Sig. Bianchi, titolare dell'impresa White Food decida di cedere l'azienda al Sig. Rosa.

Il bilancio a valori di funzionamento redatto dal Sig. Bianchi alla data di cessione è il seguente:

Macchinari	100.000	Debiti v/Fornitori	35.000
Crediti v/clienti	50.000	Fondo TFR	55.000
Merci in rimanenza	75.000		
		Patrimonio netto	135.000
Totale Attivo	225.000	Totale Passivo	225.000

Un esempio....

Le parti concordano un prezzo di cessione pari a € 200.000, senza concordare un valore specifico per ogni bene.

Tuttavia, dopo un'attenta valutazione dei beni acquisiti, il Sig. Rosa, l'acquirente, redige il bilancio a valori correnti della White & Food, e assegna ai macchinari il valore di € 120.000, e alle merci il valore di € 80.000. La somma algebrica delle attività e passività acquisite valutate a valori correnti genera un avviamento

Macchinari	120.000
Crediti vs clienti	50.000
Rimanenze merci	80.000
Debiti v/fornitori	35.000
TFR	55.000

Valore corrente dell'attivo = € 250.000

Valore corrente del passivo = € 90.000

Differenza = € 160.000

Prezzo di cessione = € 200.000

Avviamento = € 40.000

Un esempio....

Bilancio che redige il Sig. Rosa

Macchinari	120.000	Debiti v/Fornitori	35.000
Crediti v/clienti	50.000	Fondo TFR	55.000
Merci in rimanenza	80.000		
Avviamento	40.000	Patrimonio netto	200.000
Totale Attivo	290.000	Totale Passivo	290.000

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento: l'ammortamento (1)

Nelle valutazioni successive il valore di iscrizione dell'avviamento deve tener conto dell'ammortamento

L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua **vita utile** da stimarsi in sede di rilevazione iniziale e da non modificare negli esercizi successivi.

Per stimare la vita utile dell'avviamento si considerano le informazioni disponibili per **stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.**

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento: ammortamento (2)

Elementi da considerare per la stima:

- a) **periodo di tempo entro il quale** la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria.
- b) il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (**cd payback period**) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
- c) **la media ponderata delle vite utili delle principali attività** (core assets) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali).

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento: ammortamento (3)

Ai sensi dell'art.2426 la vita utile dell'avviamento non può essere superiore ai venti anni.

Ai sensi dell'art. 2427, nella nota integrativa si deve in ogni caso spiegare come è stata calcolata la vita utile dell'avviamento

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

Nello stato patrimoniale della società Beta è iscritto l'avviamento acquisito in sede di aumento di capitale sottoscritto dal socio unico con conferimento totalitario delle azioni della società Alfa. Il valore attribuito all'avviamento in tale sede risultato pari a 10.000, è stato iscritto nell'attivo patrimoniale in considerazione della redditività attesa dalla partecipata, con vita utile stimata pari a 10 anni. Nei successivi due esercizi la redditività attesa è risultata non soddisfacente per cui nel terzo esercizio successivo alla sua iscrizione l'avviamento viene portato a perdita in conto economico ai sensi del 2426 c.c. Contabilmente si avrà:

svalutazione avviamento (CE- B.10.c.)		8.000
	a	
	Avviamento (SP- B.I.5)	8.000

ed in bilancio, in nota integrativa, si argomenteranno le ragioni di tale svalutazione.

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento: perdite durevoli di valore

- L'avviamento, essendo una immobilizzazione, deve essere sottoposto a verifica, alla fine dell'esercizio, per accertare eventuali perdite di valore durevoli
- In presenza di tali perdite, l'avviamento si svaluta, in contropartita con il CE
- OIC 24 (2015) stabiliva già il divieto di ripristino di valore, ma il Codice civile nulla specificava, prima del recepimento della direttiva 34/2013/UE
- ***N.B.: l'obbligo di ripristino di valore dopo le svalutazioni (comma 1, punto 3, art. 2426) «non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento», in base al d.lgs. 139/15***

Le immobilizzazioni immateriali

Avviamento – La disciplina

La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore dell'avviamento. In presenza di tali indicatori, si procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione e se necessario si effettua una svalutazione, ai sensi dell'articolo 2426 comma 3, qualora l'immobilizzazione risulti **durevolmente** di valore inferiore al valore netto contabile (cfr. OIC 9)

Milano Finanza 22.04.2024 :

Netweek, perdita di 13,4 milioni di euro nel 2023. Pesa svalutazione dell'avviamento

Netweek, gruppo editoriale quotato su Euronext Milan, ha chiuso il 2023 con un **risultato consolidato negativo** pari a 13,4 milioni di euro (nel corso del precedente esercizio il risultato era stato negativo per 1,9 milioni di euro). Il risultato è fortemente impattato da oneri non ricorrenti per circa 10,5 milioni di euro, di cui 9,2 milioni di euro per **svalutazione dell'avviamento**, in gran parte dovuti alla modifica degli indirizzi strategici del gruppo che hanno spostato l'attenzione dalle emittenti principalmente legate al mercato delle televendite a favore delle emittenti premium.

TIM nel 2018 svaluta l'avviamento

MILANO - Conti in rosso nei primi nove mesi per Tim, che registra una perdita di 800 milioni legata, spiega la società, alla svalutazione dell'avviamento domestico per 2 miliardi senza la quale l'utile netto si sarebbe attestato a 1,2 miliardi di euro.

- Genish, AD di Telecom, ha spiegato che la svalutazione è stata varata dopo gli impairment test. *"La maggior parte del cda ha deciso svalutare l'avviamento sulla business unit domestica per l'andamento dei rendimenti dei btp maggiori rispetto al passato e che hanno avuto un impatto negativo sul costo del capitale e in più per il deterioramento delle dinamiche del mercato"*

Gruppo Benetton – Bilancio 2017

Immobilizzazioni immateriali

Sono iscritte al costo di acquisto o di produzione: nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori, mentre nel costo di produzione sono compresi tutti i costi direttamente imputabili al prodotto inclusivo degli oneri accessori.

Qualora, indipendentemente dall'ammortamento già contabilizzato, risultasse una perdita durevole di valore, l'immobilizzazione verrebbe corrispondentemente svalutata; se in esercizi successivi venissero meno i presupposti della svalutazione, verrebbe ripristinato il valore originario.

Il valore d'iscrizione viene sistematicamente ammortizzato a quote costanti in relazione alla residua possibilità di utilizzo futuro di tali beni. I piani di ammortamento hanno diversa durata a seconda delle prospettive di impiego economico stimate con riferimento a tali immobilizzazioni.

Vengono di seguito indicati i periodi di ammortamento adottati per le varie voci delle immobilizzazioni immateriali:

	Anni
Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno	3 - 6
Licenze d'uso	3 - 10
Marchi	10 - 25
Avviamento	durata del contratto / 20
Altre:	
- software	3 - 10
- migliorie su beni di terzi	durata del contratto
- oneri poliennali	durata del contratto / 5

Gruppo Benetton – Bilancio 2017

L'avviamento risulta ammortizzato in un periodo superiore a dieci anni per i seguenti motivi:

- l'avviamento derivante da acquisizione di aziende commerciali viene ammortizzato lungo la durata del contratto di affitto passivo sottostante, in quanto essa rappresenta la durata lungo la quale si otterranno i benefici economici legati al costo sostenuto;
- l'avviamento derivante dalle acquisizioni delle aziende commerciali dei punti vendita ubicati in Francia, Belgio e Principato di Monaco, date le particolari condizioni giuridiche vigenti in tali Paesi, permette invece di recuperare tale valore in un periodo di 20 anni.

Ai sensi dell'art. 12, comma 2 del D.Lgs. 139/2015, la Società continua ad ammortizzare in un periodo superiore ai 20 anni (limite massimo stabilito dall'OIC 24) gli avviamenti iscritti in bilancio prima del 1° gennaio 2016, avvalendosi della facoltà di applicare prospetticamente il disposto dell'OIC 24 agli avviamenti sorti successivamente al 1° gennaio 2016.

Le migliorie su beni di terzi sono ammortizzate nel periodo minore fra la durata del contratto e la vita utile residua dei beni.

Gli acconti a fornitori per acquisto di immobilizzazioni immateriali sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo di pagamento di tali importi; le immobilizzazioni immateriali in corso di costruzione o produzione sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del bene e comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene. Tali costi rimangono iscritti tra le immobilizzazioni in corso fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o completato il progetto.

Per riepilogare

- L'azienda Alfa versa allo Stato una somma di danaro come anticipo per ricevere una concessione. Come contabilizzo l'operazione?
- L'azienda farmaceutica Beta ha speso nell'esercizio tutti i costi sostenuti nell'esercizio. Corretto?
- L'azienda Gamma ha capitalizzato spese di formazione del personale ? Dove le ha iscritte e con quali motivazioni?
- L'azienda petrolifera Delta vorrebbe effettuare l'ammortamento delle spese estrattive in dieci anni. Quali vincoli potrebbe avere ?