



STRUMENTI

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Data ultimo aggiornamento:
31 maggio 2017

Ultimo documento considerato:
**D.L. dicembre 2016 n. 244, convertito, con modificazioni,
nella L. 27 febbraio 2017 n. 19**

INDICE

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

PARTE PRIMA – IL PRINCIPIO CONTABILE N. 24

1. LA DISCIPLINA CIVILISTICA.....	pag.	8
1.1 Definizione.....	pag.	11
1.2 Il bilancio delle società in forma abbreviata e delle micro imprese	pag.	11
1.3 Principi di redazione del bilancio	pag.	12
1.4 La rilevazione delle immobilizzazioni immateriali	pag.	12
1.5 La valutazione delle immobilizzazioni immateriali	pag.	13
1.6 L’ammortamento delle immobilizzazioni immateriali.....	pag.	13
1.7 Svalutazioni e ripristini di valore.....	pag.	14
1.8 Rivalutazioni delle immobilizzazioni immateriali.....	pag.	16
1.9 Immobilizzazioni immateriali in valuta	pag.	17
1.10 Informazioni da fornire in nota integrativa.....	pag.	17
1.11 Informazioni per coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata e delle micro imprese	pag.	18
1.12 Estinzione di debiti tramite cessione di immobilizzazioni immateriali	pag.	19
2. ASPETTI FISCALI GENERALI.....	pag.	20
3. COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO	pag.	20
3.1 Definizione dei costi di impianto e di ampliamento	pag.	20
3.2 Rilevazione dei costi di impianto e di ampliamento.....	pag.	22
3.3 Ammortamento dei costi d’impianto e di ampliamento.....	pag.	23
3.4 Aspetti fiscali.....	pag.	23
4. COSTI DI RICERCA E SVILUPPO.....	pag.	24
4.1 Definizione.....	pag.	25
4.2 Rilevazione dei costi di ricerca e di sviluppo.....	pag.	26
4.3 Ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo.....	pag.	26
4.4 Le disposizioni di prima applicazione	pag.	27
4.5 Aspetti fiscali.....	pag.	27
5. BREVETTI.....	pag.	28

5.1	Definizione.....	pag.	28
5.2	Brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali.....	pag.	28
5.3	Rilevazione dei brevetti.....	pag.	29
5.4	L'ammortamento dei brevetti.....	pag.	30
5.5	Aspetti fiscali.....	pag.	30
6.	OPERE DELL'INGEGNO	pag.	31
6.1	Definizione.....	pag.	31
6.2	Rilevazione delle opere dell'ingegno	pag.	31
6.3	Aspetti fiscali.....	pag.	32
7.	CONCESSIONI, LICENZE, MARCHI.....	pag.	33
7.1	Rilevazione delle concessioni, licenze, marchi e diritti simili.....	pag.	34
7.2	L'ammortamento delle concessioni, licenze, marchi e diritti simili.....	pag.	35
7.3	Aspetti fiscali.....	pag.	35
8.	AVVIAMENTO	pag.	36
8.1	Definizione.....	pag.	36
8.2	Rilevazione dell'avviamento.....	pag.	36
8.3	Valutazione dell'avviamento.....	pag.	37
8.4	Ammortamento dell'avviamento.....	pag.	37
8.5	Le disposizioni di prima applicazione	pag.	38
8.6	Aspetti fiscali.....	pag.	39
	8.6.1 La disciplina generale.....	pag.	39
	8.6.2 Un caso particolare: il trattamento fiscale dell'avviamento negativo	pag.	41
9.	ALTRE IMMOBILIZZAZIONI.....	pag.	41
9.1	Migliorie su beni di terzi	pag.	42
10.	COSTI DI ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE	pag.	42
11.	COSTI STRAORDINARI DI RIDUZIONE DEL PERSONALE	pag.	42
12.	IL SOFTWARE.....	pag.	43
12.1	ASPETTI FISCALI.....	pag.	44
13.	LE SPESE DI PUBBLICITÀ	pag.	44
13.1	Disciplina civilistica	pag.	44

13.2	Le disposizioni di prima applicazione	pag.	46
13.3	Aspetti fiscali.....	pag.	46
14.	L'USUFRUTTO SU AZIONI	pag.	47
15.	COSTI PER L'ACQUISIZIONE DI COMMESSE E RELATIVI COSTI PRE-OPERATIVI.....	pag.	48
16.	ONERI ACCESSORI SU FINANZIAMENTI.....	pag.	48
17.	COSTI PER IL TRASFERIMENTO E PER IL RIPOSIZIONAMENTO DEI CESPITI	pag.	49
18.	IL DIRITTO DI SUPERFICIE	pag.	49
19.	LE IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI.....	pag.	50
20.	LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE.....	pag.	50
20.1	L'affrancamento dei disallineamenti nelle operazioni straordinarie in neutralità.....	pag.	50
20.1.1	L'affrancamento "a titolo oneroso".....	pag.	51
20.1.2	L'affrancamento "a titolo gratuito"	pag.	66
21.	RIVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	pag.	69
22.	LA DISCIPLINA DELLA TRASFORMAZIONE DI ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE IN CREDITO DI IMPOSTA	pag.	73
22.1	Ambito soggettivo	pag.	74
22.2	Ambito oggettivo.....	pag.	75
22.3	Il meccanismo di trasformazione delle imposte anticipate – il caso di trasformazione in presenza di perdita d'esercizio	pag.	76
22.4	Il riconoscimento e le modalità di utilizzo del credito d'imposta	pag.	76

PARTE SECONDA – PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

23.	DEFINIZIONI.....	pag.	77
23.1	Ambito applicativo.....	pag.	78
24.	RILEVAZIONE E VALUTAZIONE.....	pag.	79
24.1	Modalità di acquisizione delle attività immateriali.....	pag.	80
24.2	Attività acquisite separatamente	pag.	81
24.3	Acquisizioni come parte di un'aggregazione d'impresa.....	pag.	82
24.3.1	Valutazione del fair value di un'attività' immateriale acquisita in una aggregazione d'impresa	pag.	82
24.3.2	L'avviamento	pag.	84
24.4	Acquisizioni attraverso contributi pubblici	pag.	84

24.5	Permute di attività.....	pag.	84
24.6	Avviamento generato internamente.....	pag.	85
24.7	Attività immateriali generate internamente	pag.	85
24.7.1	La fase di ricerca	pag.	86
24.7.2	La fase di sviluppo.....	pag.	86
24.7.3	Determinazione del costo di un'attività immateriale generata internamente.....	pag.	88
24.8	Costi non capitalizzabili.....	pag.	88
25.	VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE	pag.	89
25.1	Metodo del costo.....	pag.	89
25.2	Modello della rideterminazione del valore	pag.	90
26.	VITA UTILE	pag.	91
26.1	Attività dipendenti da diritti contrattuali.....	pag.	92
26.2	Revisione della stima della vita utile	pag.	93
27.	ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE DEFINITA.....	pag.	93
27.1	Periodo e metodo di ammortamento.....	pag.	93
27.2	Revisione del periodo e del metodo di ammortamento	pag.	94
27.3	Valore residuo	pag.	94
28.	ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE INDEFINITA.....	pag.	95
29.	RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE – PERDITE DUREVOLI DI VALORE.....	pag.	95
29.1	Le perdite durevoli di valore secondo lo IAS 36	pag.	96
29.2	Definizione e frequenza dell'impairment test.....	pag.	97
30.	CESSAZIONI E DIMISSIONI	pag.	97
31.	INFORMAZIONI INTEGRATIVE.....	pag.	98
31.1	Attività immateriali rivalutate	pag.	100
31.2	Informazioni aggiuntive.....	pag.	100
32.	TIPOLOGIE PARTICOLARI DI ONERI PLURIENNALI E ATTIVITÀ IMMATERIALI.....	pag.	100
32.1	Oneri per aumenti di capitale	pag.	100
32.2	Oneri per accensione di finanziamenti.....	pag.	101
32.3	Costi per migliorie su beni di terzi.....	pag.	101
32.4	Costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi	pag.	101

32.5	Immobilizzazioni in corso ed acconti.....	pag. 102
33.	LE REGOLE DA SEGUIRE IN SEDE DI PRIMA APPLICAZIONE DEGLI IAS.....	pag. 102
33.1	Prima iscrizione, valutazione, rivalutazione e ammortamento.....	pag. 102
33.2	Costi d'impianto e di ampliamento.....	pag. 102
33.3	Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità.....	pag. 103
33.4	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.....	pag. 103
33.5	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili.....	pag. 103
33.6	Costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti.....	pag. 103
33.7	Costi per la creazione dei siti internet.....	pag. 103
33.8	Software.....	pag. 103
33.9	Altri oneri pluriennali.....	pag. 104
34.	LE REGOLE FISCALI.....	pag. 104
34.1	Le regole ante D.L. n. 244/2016.....	pag. 104
34.2	Gli oneri pluriennali.....	pag. 105
34.3	Le regole post D.L. n. 244/2016.....	pag. 105
35.	PATENT BOX.....	pag. 106
35.1	Ambito oggettivo.....	pag. 106
35.2	Il calcolo operativo.....	pag. 108
35.3	Ambito soggettivo.....	pag. 109
35.4	Aspetti procedurali.....	pag. 110
35.5	Metodi e criteri di calcolo del reddito o della perdita in caso di utilizzo diretto del bene immateriale.....	pag. 112

INDICE

LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

a cura di Ceppellini Lugano & Associati

N.B. Le parti evidenziate in grigio sono quelle che contengono gli aggiornamenti più recenti.

PARTE PRIMA – IL PRINCIPIO CONTABILE N. 24

Il principio contabile OIC 24 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa. Questo principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni del Codice civile.

L'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato nel mese di dicembre 2016 la nuova edizione del principio contabile n. 24, aggiornato sulla base delle novità introdotte dal D.lgs. 18 agosto 2015 n. 139 che ha recepito la direttiva 2013/34/UE.

Tra le principali modifiche apportate al principio contabile in esame si segnalano:

- 1) l'eliminazione, dalla voce B.I.2 dall'attivo dello Stato patrimoniale, dei riferimenti ai costi di ricerca e pubblicità (di conseguenza, questa voce dello Stato patrimoniale denominata in passato "Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" ora è denominata "Costi di sviluppo");
- 2) la modifica relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento e dei costi di sviluppo.

La nuova versione dell'OIC 24 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o data successiva.

1. LA DISCIPLINA CIVILISTICA

Le immobilizzazioni sono beni di consumo durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese; tali beni vengono solitamente utilizzati come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono, quindi, destinati né alla vendita, né alla trasformazione. Nella voce delle immobilizzazioni vengono iscritti tutti i valori economici di utilità ripetuta nel tempo, ovvero che non esauriscono la loro utilità per l'impresa in un singolo esercizio.

Le immobilizzazioni immateriali rientrano nella più ampia categoria delle immobilizzazioni che sono rappresentate da attività che contribuiscono al processo produttivo dell'impresa e la cui utilità non si esaurisce in un solo esercizio, e da costi che possono essere differiti nel tempo poiché generano benefici lungo un arco temporale di più esercizi¹.

I beni immateriali hanno una propria individualità e sono rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo di tempo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni.

Di seguito presentiamo le voci che costituiscono le immobilizzazioni immateriali:

- 1) costi d'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;

¹ G. M. Conti, P. Costanzo, F. Novati, M. Priori *Bilancio e reddito d'impresa* Egea, 2005, pag. 239;

6) immobilizzazioni in corso e acconti;

7) altre.

Come già sopra anticipato, il D.lgs. n. 139/2015 è intervenuto anche sui criteri di valutazione degli oneri pluriennali, con particolare riguardo ai costi di ricerca e di pubblicità.

Diversamente dal passato, i costi di ricerca e pubblicità non sono più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale. Nel dettaglio, viene modificato l'articolo 2424 c.c., che disciplina il contenuto dello Stato patrimoniale, eliminando i costi di ricerca e pubblicità dagli oneri pluriennali capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali.

Coerentemente, viene eliminato il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità: dall'articolo 2426, comma 1, n. 5 c.c., che disciplina i criteri di valutazione degli oneri pluriennali; dall'articolo 2427 comma 1, n. 3, c.c., che richiede di indicare in Nota integrativa "la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento».

Di conseguenza, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e dovranno essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

L'articolo 2425 del Codice Civile contempla nel Conto economico le seguenti voci a cui vengono iscritti gli effetti reddituali di operazioni riguardanti le immobilizzazioni immateriali:

- nella classe A vengono iscritti nella voce 4) gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e nella voce 5) gli altri ricavi e proventi (qui deve essere iscritta la plusvalenza causata da un ricambio fisiologico del bene);
- nella classe B vengono iscritte tutte le rettifiche di valore inerenti alle immobilizzazioni immateriali, quali ammortamenti (B10a), svalutazioni (B10c) e oneri diversi di gestione (B14);
- le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di immobilizzazioni immateriali vengono iscritte rispettivamente nella voce altri ricavi e proventi (A.5) o nella voce oneri diversi di gestione (B.14)².

Occorre sottolineare che il principio contabile in discussione, contrariamente al principio n. 16 *Immobilizzazioni materiali*, non disciplina espressamente il trattamento delle immobilizzazioni destinate alla vendita e il cui realizzo viene previsto nel breve periodo. Il principio contabile n. 16 richiede che le immobilizzazioni siano riclassificate nell'attivo circolante, per analogia il trattamento può essere applicato anche alle immobilizzazioni immateriali.

Nell'ambito della categoria delle immobilizzazioni immateriali, che come si è osservato sono caratterizzati dalla mancanza di tangibilità, occorre distinguere due tipologie di beni. Si intende fare riferimento:

- da un lato, ai "beni immateriali in senso proprio" che in quanto coperti da specifica tutela giuridica sono normalmente oggetto di diritti (i diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze e diritti simili, marchi);
- dall'altro lato, ai cosiddetti "oneri pluriennali" ossia ai costi di impianto ed ampliamento e sviluppo i quali non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti.

² In data antecedente al 1 gennaio 2016, le plusvalenze e le minusvalenze (di carattere straordinario) relative alle immobilizzazioni immateriali erano iscritte nella sezione "E" del Conto economico.

Le differenze tra i “beni immateriali in senso proprio” e gli “oneri pluriennali” sono esplicitate nel grafico seguente.

CARATTERISTICHE DEI BENI IMMATERIALI	CARATTERISTICHE DEGLI ONERI PLURIENNALI
<ol style="list-style-type: none"> 1. Autonoma trasferibilità; nel senso che si ha la possibilità di vendere il bene senza vendere l'azienda 2. Autonoma funzionalità del bene; il bene può essere utilizzato separatamente rispetto all'azienda 3. Protezione legale 	<ol style="list-style-type: none"> 1. sono tutti i costi che non hanno almeno uno dei requisiti caratteristiche dei beni immateriali

Inoltre vi sono altre differenze tra beni immateriali in senso proprio e gli oneri pluriennali relativamente:

- a) alla diversa modalità di capitalizzazione, in quanto per i beni immateriali essa costituisce un obbligo mentre per gli oneri pluriennali è solo una facoltà;
- b) alla differente metodologia relativa al ripristino dei valori; il ripristino dei valori può essere effettuato solo in presenza di beni immateriali in senso proprio e non per gli oneri pluriennali;
- c) in relazione alla velocità di recupero economico dell'investimento, in quanto, per i beni immateriali, lo sfruttamento può avvenire sia in modo diretto, tramite l'uso o licenza, sia in modo indiretto, con la vendita dello stesso. In merito ai costi pluriennali lo sfruttamento può avvenire solo in modo diretto utilizzando l'utilità marginale prodotta;
- d) al caso di trasferimento d'azienda, dato che vengono trasferiti solo i beni immateriali propriamente detti, mentre gli oneri pluriennali vengono direttamente svalutati in capo al cedente.

La distinzione è importante in quanto la valutazione dell'utilità futura di questi ultimi costi, vale a dire dei cosiddetti “oneri pluriennali”, presenta caratteri di incertezza maggiori rispetto alle altre immobilizzazioni immateriali.

Per tale motivo, infatti, il legislatore civilistico ha introdotto le disposizioni prudenziali contenute all'articolo 2426, n. 5 e 6 del Codice Civile precedentemente richiamate, in particolare subordinando la capitalizzazione di tali costi al consenso del collegio sindacale e limitando il loro periodo di ammortamento ad un massimo di cinque esercizi. Relativamente ad alcune voci delle immobilizzazioni immateriali, l'articolo 2426, comma 1, n. 5 e 6, del Codice Civile detta alcune previsioni che rivestono finalità di carattere prettamente prudenziale.

I costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale. In particolare, a seguito delle modifiche apportate dal decreto, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2016:

- i costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni;
- i costi di sviluppo devono essere ammortizzati secondo la loro vita utile (tuttavia, nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, quest'ultimi devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni)³.

³ In precedenza, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità aventi utilità pluriennale dovevano essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni, al pari dei costi di impianto e ampliamento.

Fino a quando 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.

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. L'ammortamento dell'avviamento deve essere effettuato secondo la sua vita utile (tuttavia, nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, l'avviamento deve essere ammortizzato entro un periodo non superiore a 10 anni). Nella nota integrativa deve essere fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento)⁴.

1.1 Definizione

Secondo il principio contabile, le immobilizzazioni immateriali si distinguono in:

- costi di impianto e ampliamento, **costi di sviluppo**⁵;
- **avviamento**⁶;
- diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze e diritti simili;
- costi interni e esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.

Infine occorre sottolineare che gli oneri pluriennali non vengono trattati dai principi contabili internazionali in quanto vengono sempre considerati come spese di periodo; lo IAS 38 definisce immobilizzazione immateriale "un'attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica".

1.2 Il bilancio delle società in forma abbreviata e delle micro imprese

L'organismo Italiano di Contabilità ha inserito il paragrafo 35 relativo alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (ex articolo 2435-bis del Codice civile) e alle micro imprese (ex articolo 2435-ter del Codice civile).

Al fine di una migliore semplificazione, si riportano nella seguente tabella i limiti dimensionali delle società che redigono il bilancio ordinario, abbreviato e le micro imprese:

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello stato patrimoniale	≤ 175.000 euro	≤ 4.400.000 euro	> 4.400.000 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 350.000 euro	≤ 8.800.000 euro	> 8.800.000 euro
Dipendenti occupati durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

⁴ Prima delle modifiche apportate dal decreto, l'avviamento doveva essere ammortizzato entro un periodo di 5 anni (tuttavia era consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superasse la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa).

⁵ Per le novità introdotte dal D.lgs. 18 agosto 2015 n. 139 (c.d. decreto bilanci) in merito alla classificazione in bilancio dei costi di ricerca e pubblicità, si veda quanto illustrato al paragrafo 1, "Disciplina civilistica", del presente elaborato.

⁶ Per le novità introdotte dal D.lgs. 18 agosto 2015 n. 139 (c.d. decreto bilanci) in merito all'iscrizione in bilancio dell'avviamento, si veda quanto illustrato al paragrafo 1, "Disciplina civilistica", del presente elaborato.

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424 del Codice civile con lettere maiuscole e numeri romani (possono, quindi, essere omesse le voci contrassegnate da numeri arabi).

Inoltre, possono essere raggruppate le voci B.10 (a) "Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali", B.10 (b) "Ammortamento delle immobilizzazioni materiali" e B.10 (c) "Altre svalutazioni delle immobilizzazioni" del conto economico.

Le stesse regole sono applicate anche ai bilanci delle micro imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice civile.

1.3 Principi di redazione del bilancio

L'Organismo Italiano di Contabilità ha aggiornato i nuovi principi contabili sulla base del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e del principio di rilevanza.

In particolare, con l'inserimento del comma 1-bis nell'articolo 2423-bis del Codice civile, il D.Lgs n. 139/2015 ha introdotto nel nostro ordinamento il principio della prevalenza della sostanza sulla forma. In questo modo, la rilevazione e la presentazione delle voci deve essere effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto, superando così gli aspetti meramente formali.

Viceversa, con l'introduzione del principio della rilevanza, l'OIC ha voluto fornire un approccio più tecnico e operativo ai nuovi principi contabili ex articolo 2423, comma 4, del Codice civile per cui "non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta, fermi restando gli obblighi di tenuta della contabilità e con obbligo di illustrazione nella nota integrativa".

In buona sostanza, in questo modo, è stato recepito un principio che era già presente nel nostro ordinamento ed è stata consentita la possibilità di omettere di rilevare in bilancio gli accadimenti gestionali considerati non significativi.

1.4 La rilevazione delle immobilizzazioni immateriali

La rilevazione nell'attivo patrimoniale delle immobilizzazioni immateriali richiede che siano verificate alcune condizioni. In particolare, è necessario che:

- tali beni siano stati acquisiti a titolo oneroso, o mediante la realizzazione interna all'impresa o mediante acquisizione a titolo di proprietà o godimento dall'esterno (non sono pertanto capitalizzabili le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito);
- tali costi non esauriscano la propria utilità nell'esercizio di sostenimento ma manifestino una capacità di produrre benefici economici futuri;
- tali costi possano essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati⁷.

I principi contabili nazionali vietano l'iscrizione di immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito in quanto risulta difficile determinare il loro valore in mancanza di un costo e di altri attendibili elementi valutativi. In particolare ci si riferisce alla mancanza di valore economico reale qualificabile in modo attendibile. Nel caso dunque si ricevessero, ad esempio, diritti di sfruttamento a titolo gratuito, il valore di

⁷ Cfr. Sentenza del Tribunale di Milano del 27 luglio 1987 "l'iscrizione in bilancio dei cosiddetti oneri pluriennali, fra i quali devono comprendersi le spese notarili e di registrazione per aumenti di capitale, gli onorari a periti e consulenti per perizie estimative, le spese per studi finalizzati ad estendere l'attività sociale, le spese per l'avviamento di nuovi impianti e/o di nuove produzioni, le spese di pubblicità e propaganda se finalizzate a far conoscere nuovi prodotti ecc., è condizionata al fatto che non abbiano avuto, come contropartita, l'incremento di valore di specifici beni o diritti iscritti all'attivo stesso, che siano ritenute idonee a produrre concreti risultati positivi negli esercizi futuri e che essa abbia ricevuto il consenso del collegio sindacale".

utilizzo di tali diritti non potrebbe essere indicato tra le attività del bilancio, né sarebbe possibile la capitalizzazione del costo presunto in contropartita di un provento straordinario, come capita quando viene acquisita a titolo gratuito un'immobilizzazione materiale.

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura; tale caratteristica è di difficile individuazione nel caso di iscrizione dell'avviamento, dei costi d'impianto e d'ampliamento, dei costi di ricerca e sviluppo e di pubblicità in quanto tali voci hanno un carattere di aleatorietà maggiore rispetto alle altre immobilizzazioni immateriali. Il compito di verificare l'utilità futura di questi beni è demandato agli amministratori i quali devono dimostrare, con l'ausilio di budget attendibili, la possibilità di recuperare questi costi tramite margini di contribuzione incrementali prodotti in futuro.

In assenza delle condizioni richiamate, i **costi** sostenuti devono essere **addebitati al conto economico** dell'esercizio di sostenimento. In questo caso, non è ammissibile che costi precedentemente addebitati a conto economico vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo. Tuttavia, qualora negli esercizi successivi la società sostenga altri costi dello stesso tipo, la capitalizzazione di questi potrà avere inizio a partire dal momento in cui sono verificate tutte le condizioni richieste per la capitalizzazione ma, unicamente, con riferimento ai costi sostenuti da tale momento.

1.5 La valutazione delle immobilizzazioni immateriali

Come tutte le altre immobilizzazioni, anche le immobilizzazioni immateriali devono essere iscritte al:

- costo di acquisto, includendo anche gli oneri accessori al netto degli sconti commerciali ottenuti;
- costo di produzione, che comprende tutti i costi diretti, nonché i costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione.

Ricapitolando, secondo la disciplina civilistica le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, fatti salvi gli ammortamenti e le rettifiche di valore. Nel costo d'acquisto si computano anche gli oneri accessori, ovvero i costi collegati al bene da un nesso di causalità, che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata. Esempi di oneri accessori sono le spese di registrazione e le spese notarili.

Il costo di produzione delle immobilizzazioni comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile ad essa, relativi al periodo di realizzazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; chiaramente tutti i costi imputati devono essere di competenza del periodo di realizzazione, il quale deve essere considerato concluso dal momento in cui il bene diventa oggettivamente utilizzabile (ciò ad evitare che vengano capitalizzate anche quote di costi generali di produzione relativi a tempi successivi, con la giustificazione che l'immobilizzazione, di fatto, non è stata ancora utilizzata).

I conti accesi alle immobilizzazioni immateriali devono riflettere l'investimento effettuato dalla società in tali attività; tale obiettivo si raggiunge stabilendo criteri di capitalizzazione, di rilevazione e di stralcio, applicati rispettando il principio della competenza e distinguendo tra oneri che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzazioni e spese che, pur collegate con l'immobilizzazione, rappresentano spese di competenza del periodo.

Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, le immobilizzazioni immateriali devono essere iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" (al quale si rimanda). Qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato retroattivamente, questa disposizione dovrà essere applicata retroattivamente; in caso contrario, dovrà essere applicata prospetticamente.

1.6 L'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali

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'avverbio "sistematicamente" mira a evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità di piani. Il principio contabile afferma che il processo sistematico di ammortamento non prevede necessariamente l'utilizzo di piani ad aliquota costante, essendo in talune circostanze più coerente con il principio della prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti; in questo caso occorre darne informazione in Nota integrativa.

Gli ammortamenti, come pure eventuali svalutazioni delle immobilizzazioni, devono essere portati in deduzione direttamente dai valori originari delle immobilizzazioni immateriali a cui si riferiscono ed esplicitati nella nota integrativa. Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di 5 anni per l'ammortamento di alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali (costi d'impianto e ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità), consentendo di ammortizzare in un periodo più lungo nei soli casi in cui si giustifichi un'utilità protratta a tale maggior periodo.

Il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che:

- a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o
- b) sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:
 - i. il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e
 - ii. è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.

1.7 Svalutazioni e ripristini di valore

La società valuta, a ogni data di riferimento del bilancio, la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali. Se questi indicatori dovessero sussistere, la società deve procedere alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettuare una svalutazione, ai sensi dell'articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile.

Nello specifico, l'articolo 2426, comma 1, n. 3, del Codice civile stabilisce che *"l'immobilizzazione che alla data di chiusura del bilancio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello di bilancio, deve essere iscritta a questo minor valore; questo 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"*.

La norma civilistica non specifica a quale valore occorre fare riferimento per procedere con la "svalutazione". I principi contabili, a questo proposito, divengono un indispensabile strumento interpretativo.

Nello specifico, il principio contabile che ha affrontato questo aspetto è l'OIC n. 9 (*"svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali ed immateriali"*).

Secondo l'OIC 9 la perdita durevole di valore di un'immobilizzazione è la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile inferiore al suo valore netto contabile.

Il valore recuperabile dell'immobilizzazione è costituito dal maggiore tra il suo valore d'uso e il suo *fair value*. In base all'OIC n. 9:

- 1) *"si definisce valore d'uso il valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa"*;

2) *“il fair value è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un’attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione”.* La migliore evidenza del fair value di un’attività è il prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo. Se non esiste un accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un’attività, il fair value è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l’ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell’attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Nel determinare tale ammontare, la società considera il risultato di recenti transazioni per attività similari effettuate all’interno dello stesso settore industriale. Ai fini della determinazione del valore recuperabile, al fair value sono sottratti i costi di vendita.

Viceversa, con riferimento alla determinazione del valore d’uso, ai fini del relativo calcolo si deve far riferimento alle seguenti fasi:

- a) stimare i flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall’uso continuativo dell’attività e dalla sua dismissione finale, e
- b) applicare il tasso di attualizzazione appropriato a quei flussi finanziari futuri.

Nel determinare il valore d’uso, le stime dei flussi finanziari futuri comprendono:

- a) le proiezioni dei flussi finanziari in entrata derivanti dall’uso continuativo dell’attività;
- b) le proiezioni dei flussi finanziari in uscita che si verificano necessariamente per generare flussi finanziari in entrata dall’uso continuativo dell’attività (inclusi i flussi finanziari in uscita per rendere l’attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o allocati all’attività in base a un criterio ragionevole e coerente;
- c) i flussi finanziari netti, se esistono, che si prevede di ricevere (o erogare) per la dismissione dell’attività alla fine della sua vita utile, in una transazione regolare tra operatori di mercato alla data di valutazione.

La società utilizza i piani o le previsioni approvati dall’organo amministrativo più recenti a disposizione per stimare i flussi finanziari. In linea tendenziale, tali piani non superano un orizzonte temporale di cinque anni.

Per stimare le proiezioni dei flussi finanziari per un periodo più ampio rispetto a quello coperto dai più recenti piani o previsioni, la società può estrapolare le proiezioni fondate su piani o previsioni facendo uso per gli anni successivi di un tasso di crescita stabile o in diminuzione, salvo che possa essere giustificato un tasso crescente. Questo tasso di crescita non deve eccedere il tasso medio di crescita a lungo termine della produzione, dei settori industriali, del Paese o dei Paesi in cui la società opera, o dei mercati nei quali il bene utilizzato è inserito, salvo che un tasso superiore possa essere giustificato.

Tuttavia, le stime dei flussi finanziari futuri non includono:

- 1) i flussi finanziari in entrata o in uscita derivanti da attività di finanziamento;
- 2) pagamenti o rimborsi fiscali;
- 3) investimenti futuri per i quali la società non si sia già obbligata.

I flussi finanziari futuri delle attività sono stimati facendo riferimento alle loro condizioni correnti. Le stime dei flussi finanziari futuri non includono flussi finanziari futuri stimati in entrata o in uscita che si suppone debbano derivare da:

- a) una futura ristrutturazione per la quale la società non si è ancora impegnata, o

b) il miglioramento o l'ottimizzazione del rendimento dell'attività.

Il tasso di sconto usato ai fini del calcolo del valore attuale è il tasso al lordo delle imposte che rifletta le valutazioni correnti del mercato:

a) del valore temporale del denaro, e

b) dei rischi specifici dell'attività per i quali le stime dei flussi finanziari futuri non sono state rettificata.

Il tasso di sconto utilizzato per valutare il valore d'uso di un'attività non riflette i rischi per i quali le stime dei flussi finanziari futuri sono state rettificata, per evitare duplicazioni. Il tasso di sconto riflette il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempistica e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto. Questo tasso è stimato attraverso il tasso implicito utilizzato per attività simili o nelle contrattazioni correntemente presenti nel mercato o attraverso il costo medio ponderato del capitale della società.

Se il valore recuperabile di un'immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile l'immobilizzazione si rileva a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore. Se non è possibile stimare il valore recuperabile della singola immobilizzazione, la società determina il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi di cassa alla quale l'immobilizzazione appartiene⁸. Ciò si verifica quando le singole immobilizzazioni non generano flussi di cassa in via autonoma rispetto alle altre immobilizzazioni.

È prevista l'iscrizione delle perdite durevoli di valore nella voce B.10 c) del Conto economico fra le *"altre svalutazioni delle immobilizzazioni"*.

Per quanto riguarda i ripristini di valore, questi devono essere iscritti nella voce A.5 del conto economico fra gli *"Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio"*⁹ a partire dai bilanci 2016 (si faccia riferimento agli OIC 12 e OIC 29 [dicembre 2016]).

L'eventuale svalutazione per perdite durevoli di valore è ripristinata qualora siano venuti meno i motivi che l'avevano giustificata. Il ripristino di valore si effettua nei limiti del valore che l'attività avrebbe avuto ove la rettifica di valore non avesse mai avuto luogo.

Non è possibile ripristinare la svalutazione rilevata:

- sull'avviamento ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, numero 3, del Codice civile;
- sugli oneri pluriennali previsti dal numero 5 dell'articolo 2426 Codice civile.

Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata è stato previsto il raggruppamento delle voci relative all'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, materiali e delle altre svalutazioni delle immobilizzazioni in un'unica voce denominata *"ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni"*.

Per le società che redigono il bilancio delle micro imprese valgono le stesse semplificazioni.

⁸ Un'unità generatrice di flussi di cassa è il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

⁹ Prima delle modifiche apportate dal D.lgs 139/2015, le perdite durevoli di valore erano rilevate nel conto economico nella voce B10c), se riconducibili alla gestione ordinaria, e nella voce E21, se di natura straordinaria; inoltre, i ripristini di valore erano rilevati nella voce A.5 se la precedente perdita di valore era riconducibile alla gestione ordinaria, ovvero nella voce E.20 se la precedente perdita di valore era di natura straordinaria.

1.8 Rivalutazioni delle immobilizzazioni immateriali

Secondo il principio contabile n. 24, le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni immateriali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali. L'accresciuto valore di un bene immateriale derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è effettuata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato.

Se la legge speciale stabilisce che la rivalutazione di un bene immateriale debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti e l'adozione di tali parametri comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulti eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.

La rivalutazione di un'immobilizzazione immateriale, ove prevista da una legge speciale, non modifica la stimata residua vita utile, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione immateriale rivalutata 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 All "Riserve di rivalutazione" (cfr. OIC 28 "Patrimonio netto"), salvo diversa disposizione di legge.

1.9 Immobilizzazioni immateriali in valuta

Nella valutazione delle immobilizzazioni immateriali occorre considerare anche il disposto dell'articolo 2426, comma 1, n. 8-bis del Codice Civile, il quale prevede che le immobilizzazioni immateriali "in valuta devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto".

Pertanto le differenze cambio positive o negative non danno luogo ad una autonoma e separata rilevazione. Per poter stabilire se tale costo (ridotto dagli ammortamenti) possa essere mantenuto in bilancio occorre confrontarlo con il valore recuperabile. In questo processo valutativo, gli effetti legati alla variazione del cambio sono uno degli elementi da considerare nella determinazione del valore iscrivibile in bilancio per le singole attività. Sempre in tale ambito, le eventuali differenze di cambio (positive o negative) concorrono ovviamente alla determinazione del valore recuperabile (cfr. OIC 26).

1.10 Informazioni da fornire in nota integrativa

Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, l'articolo 2427, comma 1, del Codice Civile richiede che nella nota integrativa siano fornite diverse informazioni. In particolare:

- "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" (articolo 2427, numero 1);
- "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 avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio" (articolo 2427, numero 2);

- “la composizione delle voci “costi d’impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché “le ragioni della iscrizione e i rispettivi criteri di ammortamento” di tali voci” (articolo 2427, numero 3);
- “la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell’esercizio” (articolo 2427, numero 3-bis);
- “l’ammontare degli oneri finanziari imputati nell’esercizio ai valori iscritti nell’attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce” (articolo 2427, numero 8);
- “l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate” (articolo 2427, numero 9).

Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali, la nota integrativa indica:

- il metodo e i coefficienti d’ammortamento utilizzati nel determinare la quota dell’esercizio per le varie categorie o classi di immobilizzazioni immateriali;
- le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di capitalizzazione;
- il criterio adottato per effettuare l’eventuale rivalutazione, la legge che l’ha determinata, l’importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti, e l’effetto sul patrimonio netto;
- il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti (a riduzione del costo dell’immobilizzazione o a risconto).

La descrizione della movimentazione delle immobilizzazioni immateriali include l’indicazione ove rilevante, dell’ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all’ammontare dell’immobilizzazione.

Il numero 9, comma 1, dell’art. 2427 c.c. impone di dar conto nella nota integrativa delle restrizioni o dei vincoli riferibili ai contributi pubblici ricevuti a fronte di immobilizzazioni immateriali. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l’inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l’ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.

Va inoltre fornita una descrizione dei beni immateriali ricevuti a titolo gratuito.

Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, l’art. 2426, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- la motivazione delle “modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati” (n. 2);
- la “spiegazione del periodo di ammortamento dell’avviamento” (n. 6).

La nota integrativa descrive i criteri utilizzati per la stima della vita utile dell’avviamento. Qualora la società non sia in grado di stimare attendibilmente la vita utile dell’avviamento la nota integrativa dà conto delle ragioni per cui non ha ritenuto possibile effettuare tale stima.

1.11 Informazioni per coloro che redigono il bilancio in forma abbreviata e delle micro imprese

Nell’OIC 24 è stato aggiunto il paragrafo 94, riguardante le informazioni da inserire in nota integrativa sia per quanto riguarda i bilanci in forma abbreviata che per le micro imprese.

Con riferimento al primo caso, devono essere inserite le seguenti informazioni, ai sensi dell’articolo 2427, comma 1, del Codice civile, ovvero:

- 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";
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale (distintamente per ogni voce);
 - l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.

Inoltre, l'articolo 2426, comma 1, del codice civile richiede una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento" (n. 6).

Viceversa, le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo Stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del Codice civile.

1.12 Estinzione di debiti tramite cessione di immobilizzazioni immateriali

Il principio contabile n. 6 (*"Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio"*), emanato dall'OIC in data 2 agosto 2011, disciplina il trattamento contabile delle operazioni di ristrutturazione del debito e, in particolare, dell'estinzione del debito effettuata mediante il trasferimento al creditore di immobilizzazioni materiali e immateriali ed altre attività (come, ad esempio, partecipazioni e titoli, crediti, rami d'azienda, ecc...) iscritte nel bilancio del debitore.

Al riguardo, al paragrafo 6.2.2 del principio OIC n. 6 viene precisato che:

- l'eventuale differenza tra il valore contabile del debito estinto e il valore contabile (determinato al netto di ammortamenti ed eventuali perdite durevoli di valore) dell'attività ceduta deve essere rilevata, alla data della ristrutturazione, tra i proventi (o gli oneri) straordinari del conto economico quale utile (o perdita) da ristrutturazione;
- nel bilancio del debitore il valore contabile del debito estinto deve essere stornato dal passivo a fronte dell'eliminazione dall'attivo del valore contabile dell'attività ceduta al creditore;
- se, nell'ambito della ristrutturazione del debito, la sua estinzione avviene tramite il pagamento di una somma di denaro ricavata dal debitore mediante la cessione di una propria attività, l'eventuale utile (o perdita) generato da questa cessione deve qualificarsi quale utile (o perdita) da cessione (e non da ristrutturazione) da rilevare tra i proventi (o oneri) del conto economico;
- nella nota integrativa del bilancio dell'esercizio interessato dalla ristrutturazione del debito, deve essere illustrata e motivata l'eventuale differenza tra il valore contabile dell'attività ceduta al creditore e il suo presumibile valore di realizzo, anche qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, l'operazione di ristrutturazione sia stata conclusa ma non sia ancora avvenuta la cessione dell'attività.

Oltre a quanto sopra, il principio contabile OIC n. 6 affronta anche l'ipotesi nella quale la data della ristrutturazione ricada, per effetto di condizioni sospensive o altri adempimenti, in un esercizio diverso da quello del perfezionamento giuridico dell'operazione o della sottoscrizione dell'accordo. Al riguardo, in particolare, viene specificato che *"alla data del perfezionamento giuridico dell'operazione o alla sottoscrizione dell'accordo il debitore deve:*

- *qualora le attività da cedere sono iscritte tra le immobilizzazioni, classificare tali attività in un'apposita voce dell'attivo circolante; in caso di attività materiali e immateriali non vengono rilevati ammortamenti a partire dalla data di riclassifica;*
- *valutare le attività da cedere al minore tra il costo, al netto di eventuali ammortamenti e perdite durevoli di valore, e il valore di presumibile realizzo; l'eventuale minusvalenza è rilevata alla voce E.21 Oneri straordinari del conto economico”.*

2. ASPETTI FISCALI GENERALI

L'articolo 110, comma 1, lettera b) del Testo Unico detta il criterio per la determinazione del costo fiscale; esso può comprendere:

- a) gli oneri accessori di diretta imputazione;
- b) gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo per disposizioni di legge;
- c) i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera c) del Testo Unico, il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per legge non concorrono a formare il reddito.

Per quanto riguarda l'eliminazione dal processo produttivo dell'immobilizzazione immateriale non è prevista una norma simile a quella contenuta nell'articolo 102, comma 4, del Testo Unico, che consente, invece, la deduzione del costo residuo dei beni. La Relazione Ministeriale ha chiarito che la deducibilità degli ammortamenti degli intangibili non è legata all'effettiva utilizzazione e, di conseguenza, non sono raffigurabili le ipotesi di accelerazione dell'ammortamento e di eliminazione dal processo produttivo. Tuttavia, in base all'articolo 83 del D.p.r. 917/86, se le disposizioni fiscali non dispongono particolari criteri di valutazione di un determinato elemento patrimoniale, allora la valutazione operata a livello civilistico assume rilevanza fiscale. Questa regola può essere utilizzata dal redattore del bilancio nel caso di eliminazione dal processo produttivo di un onere pluriennale. In altre parole se gli amministratori si rendono conto che non ci sono più le condizioni per la capitalizzazione del costo pluriennale e provvedono alla sua svalutazione totale, quest'ultima dovrebbe essere deducibile anche sotto il profilo fiscale.

3. COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO

I costi d'impianto e ampliamento sono caratterizzati dalle seguenti disposizioni limitative (art. 2426, comma 1, n. 5, Codice Civile):

- possono essere iscritti all'attivo soltanto se aventi utilità pluriennale e con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale
- devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 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 ancora ammortizzati.

Occorre sottolineare che né la legge, né la Relazione Ministeriale al D.Lgs. n. 127/91 forniscono una definizione specifica del contenuto della voce “costi d'impianto e di ampliamento”.

3.1 Definizione dei costi di impianto e di ampliamento

Con l'espressione “costi di impianto ed ampliamento” si intende fare riferimento ad alcuni oneri che vengono sostenuti, non in modo ricorrente, bensì in precisi e particolari momenti della vita dell'impresa. Si tratta, ad

esempio, dei costi sostenuti nella fase pre-operativa o nella fase di ampliamento della società e dell'azienda (fase di accrescimento della capacità operativa esistente).

In linea generale le condizioni da rispettare per la capitalizzazione di tali poste nell'attivo del bilancio sono:

- 1) la congruità tra costi e benefici futuri;
- 2) il rapporto causa-effetto tra costi e benefici futuri;
- 3) il consenso del collegio sindacale.

Al contrario, i costi aventi le caratteristiche di “spese ordinarie di gestione” non sono capitalizzabili neanche se sostenuti nella fase di avvio dell'impresa. Il fatto che detti costi non siano correlabili ai ricavi (dal momento che l'attività produttiva non è ancora iniziata) non costituisce condizione sufficiente per attribuire agli stessi una produttività che, di fatto, non hanno. Le “spese ordinarie di gestione” non sono capitalizzabili perché non danno un beneficio futuro alla società in quanto vengono sostenute per la normale vita aziendale.

Non possono inoltre essere capitalizzati come attività immateriali i costi connessi all'acquisto di partecipazioni: quest'ultimi, se possiedono le caratteristiche degli oneri accessori, devono essere portati ad incremento del costo della partecipazione, mentre se non sono oneri accessori devono essere spesati (si veda in tal senso la Comunicazione Consob n. DAC/99008429)

In merito alla definizione dei costi d'impianto e di ampliamento, nella Sentenza del 28 Agosto 2004 della Corte di Cassazione è stato affermato che è “nozione comune che, mentre tra i costi d'impianto rientrano quelli relativi alla costituzione della società e dell'azienda, tra i costi di ampliamento rientrano quelli sostenuti durante la vita della società per incrementare o diversificare la generale capacità produttiva e di mercato dell'impresa”.

In riferimento all'utilità pluriennale nella sentenza citata è stato affermato che essa “non si identifica con il mero vantaggio derivante da un'operazione positiva, da un buon investimento o da un risparmio di spesa, ma deve configurarsi quale ricavo d'impresa che si pone in immediata correlazione con il costo e ad esso appare direttamente riferibile”. In altre parole, “l'utilità a cui allude l'art. 2426, comma 1, n. 5, altro non può essere che il ricavo d'impresa direttamente collegato al costo sostenuto in un determinato esercizio e tale da manifestarsi – in termini di utilità economica generata appunto dal costo – anche in esercizi successivi¹⁰”.

In particolare, i costi di impianto ed ampliamento comprendono:

- i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- i costi di “start-up” per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo; tra questi costi sono compresi, ad esempio, i costi di pubblicità sostenuti in tale ambito, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente;
- i costi di addestramento e di qualificazione del personale sono capitalizzabili solamente se sono assimilabili ai costi di start-up.

I costi di impianto e ampliamento devono essere iscritti nella voce B.I.7 dell'attivo dello Stato patrimoniale

In linea di massima questi costi dovrebbero essere imputati a conto economico nell'esercizio di competenza; d'altro canto bisogna sottolineare che il redattore del bilancio ha la possibilità di capitalizzarli iscrivendoli tra le immobilizzazioni immateriali nel momento in cui dimostri l'utilità pluriennale, previo consenso del collegio sindacale.

¹⁰ Cfr. G. e A. Vasapollì, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, IPSOA, 2005, pag. 652.

Come in precedenza ribadito, rientrano in questa voce anche i costi preparativi o di pre-apertura (sinteticamente detti costi di start-up) sostenuti da una impresa di nuova costituzione, o di un'impresa già esistente prima dell'inizio di una nuova attività, quale, ad esempio, un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per un'impresa che opera nella grande distribuzione, o un nuovo processo produttivo.

Si evidenzia che i costi di ampliamento iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali comprendono gli oneri relativi all'ampliamento della generale capacità produttiva dell'impresa e non vanno confusi con i costi sostenuti per l'ampliamento, l'ammodernamento e il miglioramento di una singola immobilizzazione, i quali devono essere portati ad incremento del costo dell'immobilizzazione materiale a cui si riferiscono se determinano un aumento significativo e tangibile di capacità o di vita utile del bene¹¹.

3.2 Rilevazione dei costi di impianto e di ampliamento

Il presupposto fondamentale della iscrizione nell'attivo patrimoniale dei costi di impianto ed ampliamento è rappresentato dalla possibilità di dimostrare la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio che dagli stessi l'impresa si attende¹². Ne consegue che l'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 dimostrare l'utilità futura. A titolo esemplificativo, la capitalizzazione dei costi inerenti un aumento di capitale sociale dovrà trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'impresa.

Visto che i costi d'impianto e di ampliamento sono costi di natura immateriale, il loro mantenimento in bilancio deve essere costantemente monitorato al fine di verificare, in primo luogo, l'utilità futura che originariamente ha permesso la capitalizzazione e, in secondo luogo, che l'ammontare capitalizzato non ecceda il valore stimato dell'utilità futura.

La determinazione dell'utilità futura dei costi d'impianto e di ampliamento è di difficile misurazione in quanto essi non sono riferiti a progetti specificamente identificabili da parte dell'impresa ma sono legati alla futura redditività generale della società. Si possono verificare le seguenti situazioni:

- a) le previsioni sui risultati economici futuri, al lordo dei costi d'impianto e d'ampliamento, fanno emergere una progressiva riduzione degli utili; in tale situazione i costi d'impianto e d'ampliamento possono essere mantenuti nell'attivo del bilancio se l'impresa prevede di generare complessivamente utili in misura almeno sufficiente a coprire i costi capitalizzati;
- b) le previsioni sui risultati economici futuri, al lordo dei costi d'impianto e di ampliamento, fanno emergere perdite anche se non con carattere permanente; anche in questo caso valgono le considerazioni fatte al punto precedente;
- c) le previsioni sui risultati economici futuri, al lordo dei costi d'impianto e di ampliamento, fanno emergere perdite permanenti; in questa situazione sono venute meno le condizioni che avevano permesso la capitalizzazione iniziale, rendendo necessario una svalutazione totale dei costi iscritti nell'attivo di bilancio.

Relativamente ai costi pre-operativi (cd costi di start-up), questi possono comprendere:

- i costi del personale operativo che avvia le nuove attività,
- i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale,

¹¹ Cfr. E. Santesso e U. Sostero, *Principi contabili per il bilancio d'esercizio*, Il Sole 24 Ore, Milano 2000, pagg. 210 e seg..

¹² Come puntualizzato dal principio contabile "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".

- i costi di allacciamento di servizi generali,
- i costi sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente,
- i costi di pubblicità per la pre-apertura di un nuovo centro commerciale.

I costi di start-up sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono 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 principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.

3.3 Ammortamento dei costi d'impianto e di ampliamento

I costi capitalizzabili di impianto e di ampliamento vengono normalmente ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità; in alcuni casi è possibile utilizzare metodi alternativi che, purché sistematici, consentano una maggiore flessibilità al fine di ottenere una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato a Conto economico e il beneficio atteso.

Ai fini civilistici, l'ammortamento dei costi di impianto ed ampliamento deve esaurirsi in un periodo non superiore a cinque anni.

3.4 Aspetti fiscali

L'articolo 108, comma 3, del TUIR stabilisce che le spese relative a più esercizi diverse dalle spese di pubblicità e dalle spese per studi e ricerche sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio. La Circolare ministeriale n. 108/E del 3 maggio 1996 ha chiarito che la disposizione contenuta nel comma 3 dell'articolo 74 (oggi articolo 108) del D.P.R. n. 917/86 non individua autonomamente una categoria di spesa da considerare comunque di carattere pluriennale. Pertanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, in presenza di spese per le quali la disciplina civilistica non imponga l'obbligo di iscrizione nell'attivo e la conseguente ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione delle stesse nel conto economico dell'esercizio di sostenimento assume rilevanza anche sul piano fiscale. Lo stesso concetto è stato chiarito in una risoluzione più recente, ovvero quella del 19 luglio 2002, n. 240/E dove è stato affermato che, in presenza di spese per le quali la disciplina civilistica non preveda termini tassativi per la ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione delle stesse a conto economico dell'esercizio di sostenimento vale anche sul piano fiscale, nel rispetto del principio di dipendenza e imputazione previsto dall'articolo 83 del TUIR. In altre parole, i criteri civilistici di ripartizione dei costi in esame tra i vari esercizi hanno rilevanza anche ai fini fiscali.

L'Amministrazione finanziaria, con la R.M. 9/1055 del 16 maggio 1979, ha precisato che, quando non è possibile individuare in modo obiettivo la quota imputabile a ciascun esercizio dei costi d'impianto e di ampliamento, gli stessi possono essere ammessi in deduzione dal reddito in un quinquennio, mediante quote costanti, a cominciare dall'esercizio in cui sono stati sostenuti

Secondo l'articolo 108, comma 4 del TUIR, i costi d'impianto e ampliamento sostenuti dalle imprese di nuova costituzione sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi; a causa di questa disposizione si potrà creare un disallineamento tra l'aspetto civilistico e quello fiscale, infatti:

- a livello civilistico si deve imputare il costo nell'esercizio di competenza,
- a livello fiscale, invece, l'azienda dovrà operare una variazione in aumento nell'ipotesi in cui nell'anno di competenza non abbia conseguito ricavi. La quota di ammortamento così ripresa a tassazione sarà

deducibile dal reddito complessivo, in sede di redazione della dichiarazione dei redditi, a partire dal primo esercizio di conseguimento dei ricavi.

L'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la possibilità di ammortizzare le spese sostenute in sede di aumento del capitale sociale in cinque periodi d'imposta, a partire dal periodo del relativo sostenimento (Risoluzione Ministeriale 6/7/1975, n. 2/1054). È stato inoltre chiarito che la capitalizzazione dei costi relativi all'aumento del capitale sociale non è obbligatoria, né ai fini civilistici, né ai fini fiscali (Circolare Ministeriale 108/E del 3 maggio 1996).

Si ritiene che debba essere capitalizzata anche l'imposta di registro versata in occasione di aumenti di capitale o di modifiche statutarie; la capitalizzazione deve avvenire nell'esercizio in cui si è verificato il presupposto per il pagamento in base al D.p.r. 131 del 26 aprile 1986 (ad esempio, nell'esercizio in cui è avvenuto il versamento dei soci in conto capitale o nell'esercizio in cui è avvenuta la conversione delle obbligazioni in azioni).

Infine, è opportuno segnalare il diverso trattamento previsto per i costi di impianto e ampliamento per le società che adottano i principi contabili nazionali rispetto a quelle che adottano i principi contabili internazionali. In questo senso, infatti, il D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 ha integrato il comma 3 dell'articolo 108 del TUIR prevedendo per le spese relative a più esercizi (diverse da quelle di pubblicità e dalle spese per studi e ricerche) che *“le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi”*.

Da quanto sopra deriva che:

- per le società che adottano i principi contabili nazionali: le disposizioni civilistiche e fiscali sono coincidenti (e ciò in quanto, ai sensi dell'articolo 108, comma 3 del TUIR, in questa ipotesi, le spese relative a più esercizi sono deducibili *“nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio”*);
- per le società che adottano i principi contabili internazionali: questi oneri devono essere obbligatoriamente imputati a conto economico all'atto del loro sostenimento e, tuttavia, ai fini fiscali la relativa deducibilità è differita (per le società che adottano i principi contabili internazionali, quindi, potrà verificarsi un disallineamento tra la valutazione civilistica e fiscale della posta in esame, con conseguente necessità di iscrivere in bilancio la correlata fiscalità differita).

Come già sopra esposto, nella versione previgente il comma 3 dell'articolo 108 del Tuir disciplinava gli oneri di natura pluriennale che non trovavano collocazione nelle categorie indicate ai previgenti commi 1 e 2, vale a dire quelli diversi dalle spese per studi e ricerche e dalle spese di pubblicità e propaganda o di rappresentanza. In particolare, il comma 3 primo periodo dell'articolo in commento prevedeva che *“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”*.

L'articolo 13-bis, comma 2, lettera c), n. 2 del D.L. 30 dicembre 2016 n. 244, convertito con modificazioni dalla Legge 27 febbraio 2017 n. 19, ha previsto la soppressione della disposizione (comma 3, primo periodo) sopra citata in quanto il trattamento fiscale delle altre spese relative a più esercizi è incluso nel novellato comma 1 dell'articolo 108 che, come detto, prevede una analoga disposizione generale di deducibilità delle *“spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”*.

Per espressa disposizione normativa, questo criterio riguarda i componenti reddituali che sono rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2015 (2016 per i soggetti “solari”). Viceversa, i componenti già rilevati in bilancio continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente.

4. COSTI DI RICERCA E SVILUPPO

Come già anticipato, nel nuovo OIC 24 [pubblicato a dicembre 2016] sono stati eliminati, dalla voce B.I.2 dall'attivo dello Stato patrimoniale, i riferimenti ai costi di ricerca e pubblicità, ciò in quanto questi costi non sono più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale. Nel dettaglio, è stato modificato l'articolo 2424 del Codice Civile, che disciplina il contenuto dello Stato patrimoniale, eliminando i costi di ricerca e pubblicità dagli oneri pluriennali capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali.

Coerentemente, è stato eliminato il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità dall'articolo 2426, comma 1, n. 5 c.c., che disciplina i criteri di valutazione degli oneri pluriennali e dall'articolo 2427 comma 1, n. 3, c.c., che richiede di indicare in Nota integrativa "la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento».

Per effetto della modifica in esame, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e dovranno essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

4.1 Definizione

La precedente versione dell'OIC 24 prevedeva la distinzione tra :

- costi di ricerca di base (non capitalizzabili);
- costi di ricerca applicata (capitalizzabili);
- costi di sviluppo (capitalizzabili)¹³.

Questa tripartizione è stata ora sostituita dalla sola contrapposizione di "ricerca di base" e "costi di sviluppo", eliminando il riferimento al costo di ricerca applicata.

Venendo meno la categoria della ricerca applicata, è stata aggiornata la definizione di costo di ricerca di base, adeguandola a quella contenuta nei principi contabili internazionali e specificando che questo costo è normalmente sostenuto in un momento antecedente a quello in cui è chiaramente definito e identificato il prodotto o processo che si intende sviluppare.

Nella definizione di costo di sviluppo è stato altresì chiarito che questo è il risultato dell'applicazione della ricerca di base.

Nello specifico:

- la **ricerca di base** deve intendersi come *"un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, e viene normalmente svolta in una fase antecedente all'identificazione di un prodotto o processo da sviluppare"*;

¹³ Prima delle modifiche apportate dal decreto, il principio contabile n. 24 distingueva i costi di ricerca e sviluppo in:

- **costi per la ricerca di base**, definita come l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una precisa finalità ma presentano un'utilità generica per l'impresa;
- **costi per la ricerca applicata**, che consiste invece nell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto;
- **costi per lo sviluppo**, inteso come l'applicazione dei risultati della ricerca 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.

- lo **sviluppo** è inteso come “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” (cfr. paragrafo 46 del principio contabile OIC 24).

4.2 Rilevazione dei costi di ricerca e di sviluppo

A seguito delle novità introdotte, i costi sostenuti per la ricerca di base devono essere imputati al Conto economico poiché rientrano nella ricorrente operatività dell’impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all’attività imprenditoriale della stessa.

Viceversa, i costi di sviluppo possono essere capitalizzati nell’attivo patrimoniale. Tuttavia, il paragrafo 49 del medesimo OIC 24 prevede che «la sola attinenza a specifici progetti di sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione». Quindi, per poter essere capitalizzati, i costi in esame devono rispondere positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche (c.d. **criteri di capitalizzabilità**), ovvero:

- essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabile e misurabile (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);
- essere riferiti ad un progetto realizzabile: la realizzabilità di un 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 si riduce sensibilmente e può quindi identificarsi quella utilità pluriennale che è condizione indispensabile per la capitalizzazione dei costi;
- essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall’applicazione del progetto stesso (è 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 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).

Un esempio di costi che possono rientrare tra quelli di ricerca e sviluppo sono:

- i salari e gli stipendi relativi al personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi utilizzati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- l’ammortamento dei beni materiali impiegati nell’attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dalle spese generali ed amministrative, relativi all’attività di ricerca e sviluppo;
- gli altri costi (es. ammortamento di brevetti e licenze) nella misura in cui vengono impiegati nell’attività di ricerca e sviluppo.

4.3 Ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo

I costi di sviluppo devono essere ammortizzati secondo la loro vita utile. Nei casi eccezionali in cui non sia possibile stimarne attendibilmente la vita utile, gli stessi devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni¹⁴.

4.4 Le disposizioni di prima applicazione

I costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D.lgs. n. 139/2015, in sede di prima applicazione della nuova disciplina:

- se soddisfano i criteri di capitalizzabilità (vedi par. n. 4.2), continuano ad essere iscritti nella voce B.I.2 "Costi di sviluppo";
- se non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione, devono essere eliminati dalla voce B.I.2 dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

4.5 Aspetti fiscali

L'articolo 108, comma 1, del Tuir, nella formulazione previgente, riportava che le spese relative a studi e ricerche sono deducibili, a scelta dell'imprenditore:

- interamente nell'esercizio in cui sono state sostenute;
- in quote costanti in tale esercizio e nei successivi ma non oltre il quarto, vale a dire in un numero massimo di cinque esercizi.

L'articolo 13-bis, comma 2, lettera c), n. 1, D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 in materia di coordinamento della disciplina Ires e Irap con le disposizioni del D.Lgs. n. 139/2015 ha modificato il comma 1 dell'articolo 108 del Tuir prevedendo che le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Il decreto è stato successivamente convertito, con modificazioni, nella Legge 27 febbraio 2017 n. 19, che ha riconosciuto l'adozione del principio di "derivazione rafforzata" tipico dei soggetti Ias adopter anche nei confronti dei soggetti che adottano gli standard contabili nazionali (c.d. soggetti Ita Gaap), con esclusione delle microimprese (ex art. 2435 ter del Codice civile). In applicazione di questo principio, ai fini Ires, le regole di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dai principi contabili nazionali adottati assumono rilevanza anche ai fini fiscali.

In sostanza, con questa modifica, viene previsto che con riferimento alle spese relative a più esercizi l'unico limite di deducibilità è costituito dalla quota delle stesse imputabili a conto economico. In tal senso, quindi, per le spese di impianto, pubblicità, sviluppo e migliorie di terzi, la deduzione segue le regole contabili senza deroga o modifica da parte del legislatore fiscale.

Questa nuova disposizione ha efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Contestualmente viene previsto che gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi di imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovranno essere assoggettate alla disciplina fiscale previgente.

¹⁴ Prima delle modifiche apportate dal D.lgs. n. 139/2015, i costi capitalizzati di ricerca, di sviluppo erano ammortizzati in un periodo non superiore a 5 anni.

Gli oneri sostenuti per studi e ricerche se hanno esito positivo portano nella maggior parte dei casi all'ottenimento di un bene patrimoniale ammortizzabile. Tale eventualità, nella novellata versione dell'articolo 108 del Tuir, è regolata dal terzo comma il quale prevede per questi beni la deducibilità delle quote di ammortamento per un importo calcolato sul costo degli stessi diminuito da quanto già dedotto.

Per quanto concerne i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte delle spese relative a studi e ricerche si applica la disciplina dei contributi in conto capitale prevista dal comma 3 dell'articolo 88 del Tuir a cui si rinvia.

5. BREVETTI

5.1 Definizione

I diritti di brevetto industriale rientrano tra le cosiddette creazioni intellettuali alle quali il Codice Civile ed alcune norme speciali (come le norme comunitarie e quelle di altri ordinamenti) riconoscono una particolare tutela, che consiste nel diritto esclusivo di sfruttamento dell'invenzione nei limiti stabiliti dalla legge¹⁵. Costituiscono oggetto di brevetto le idee nuove, che implicano un'attività inventiva volte ad avere un'applicazione industriale. Per invenzione viene intesa una nuova soluzione di un problema tecnico che non era ancora stato risolto: per esempio, un metodo, un processo industriale, una macchina.

Sempre nell'ambito della individuazione dei brevetti industriali, è anche utile richiamare quanto affermato al punto 12.2 della Circolare Assonime 5 aprile 2002, n. 30, cioè che "i diritti di brevetto derivati costituiscono beni immateriali distinti da quelli da cui derivano". A tale riguardo, è stato precisato che le innovazioni di tipo "derivativo", oggetto dei brevetti derivati, sono quelle invenzioni che sviluppano metodi già precedentemente brevettati attraverso il loro perfezionamento, combinazione ovvero anche trasposizione in settori dove non erano prima applicati recando, comunque, un apporto significativo in termini di novità e originalità.

La tutela giuridica del brevetto è pari a 20 anni; questo limite temporale ha la funzione di rendere disponibile alla collettività il brevetto una volta trascorso il tempo che la legge riserva all'inventore per lo sfruttamento dello stesso). La durata legale del brevetto è solo un elemento da prendere in considerazione per la determinazione dell'ammortamento. Occorre, infine, chiarire che l'ottenimento del brevetto non costituisce di per sé presupposto per iscrivere all'attivo patrimoniale un'immobilizzazione immateriale.

5.2 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 a oggetti di uso in genere, particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego, e quelli per modelli o disegni ornamentali, sono assoggettati alla disciplina prevista dall'articolo 2592 del Codice Civile. Questa risulta del tutto simile a quella dei brevetti eccezion fatta per il periodo di tutela giuridica e, pertanto, il principio contabile li tratta alla stessa stregua dei brevetti stessi.

L'articolo 1, comma 351 della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (Finanziaria 2006) ha abolito le tasse sulle concessioni governative¹⁶ relativi ai brevetti per invenzione, i modelli di utilità, i disegni e modelli. La Circolare n. 474 del 1° febbraio 2006, ha specificato che per i brevetti europei validati in Italia,

¹⁵ Al riguardo, per completezza, ricordiamo che in data 18 agosto 2010 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto legislativo n. 131 del 13 agosto 2010 recante "modifiche al decreto legislativo 10 febbraio 2005 n.30, recante il codice della proprietà industriale, ai sensi dell'articolo 19 della legge 23 luglio 2009 n. 99". Il Decreto è entrato in vigore il 2 settembre 2010 e ha previsto, oltre a modifiche di tipo formale, cambiamenti più sostanziali, relativi alla disciplina dei marchi e dei brevetti.

¹⁶ Le tasse sulle concessioni governative sono previste dagli articoli 9 e 10 della tariffa relativa al Decreto del Ministero delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 302 del 30 dicembre 1995.

“l’abrogazione è da intendersi riferita a tutte le tasse dovute in base alla legislazione nazionale”. La disposizione introdotta ha effetto a partire dal 1° gennaio 2006.

Lo stesso articolo della Finanziaria 2006, al comma 352, ha esteso alle “istanze, atti e provvedimenti relativi al riconoscimento in Italia di brevetti per invenzioni industriali, di brevetti per modelli di utilità e di brevetti per modelli e disegni ornamentali”, l’esenzione da imposta di bollo¹⁷. La Circolare n. 474 del 1° febbraio 2006 ritiene che tale disposizione sia riferita “alle domande di concessione di brevetto per invenzione e di registrazione per modello, al deposito cartaceo delle stesse a mezzo raccomandata A/R, nonché al rilascio dei relativi attestati ai sensi del comma 4 dell’articolo 185 del Decreto Legislativo n. 30 del 10 febbraio 2005, ed alle istanze di proroga quinquennale della durata di protezione dei disegni e modelli di cui all’articolo 37 del Decreto legislativo n. 30/2005”.

Inoltre, la stessa Circolare afferma che la nuova norma introdotta dalla Finanziaria 2006, non trova applicazione agli atti, istanze e provvedimenti connessi alle procedure amministrative attivabili presso l’Ufficio Italiano Marchi e Brevetti in merito alle vicende giuridiche riguardanti i brevetti, quali:

- le istanze di annotazione e trascrizione;
- gli atti di costituzione;
- la modifica e l’estinzione di diritti gravanti su tali titoli.

Tali atti, infatti, come affermato dalla Circolare, “non sono direttamente finalizzati al riconoscimento in Italia di brevetti per invenzioni e di registrazione per modelli e disegni quanto, piuttosto, a documentare le diverse modifiche intervenute sulla titolarità degli stessi, e, in quanto tali, restano esclusi dall’esenzione prevista dal legislatore”.

5.3 Rilevazione dei brevetti

Le caratteristiche fondamentali che deve avere un brevetto per essere iscritto tra le immobilizzazioni sono:

- titolarità del diritto esclusivo di sfruttamento;
- recuperabilità dei costi di iscrizione tramite i 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;
- dalla disponibilità di risorse adeguate per lo sfruttamento dello stesso.

I benefici futuri per l’impresa possono essere sia in termini di maggiori ricavi sia di minori costi connessi a un determinato processo produttivo.

A carattere meramente esemplificativo, per un brevetto relativo a un nuovo processo industriale, non dovrebbero esserci difficoltà a dimostrare:

1. che il brevetto svolgerà un ruolo specifico nella futura attività dell’impresa e che gli effetti economici e finanziari del suo utilizzo sono inclusi nei budget e nei piani aziendali;

¹⁷ Tabella B relativa al D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972.

2. che vi sono studi di fattibilità in merito al suo concreto impiego;
3. che l'impresa ha avviato i programmi per procurarsi le risorse tecnologiche, umane e finanziarie necessarie al suo sfruttamento.

I brevetti acquistati a titolo oneroso sono iscrिवibili nell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Si capitalizzano il costo di acquisto e i costi accessori, compresi 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.

Se il contratto di acquisto del brevetto prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale (una tantum), anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite (royalties), è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente. Gli ammontari parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

I brevetti realizzati internamente comprendono il costo di produzione interna e 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.

5.4 L'ammortamento dei brevetti

I brevetti sono ammortizzati sulla base e nei limiti della 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 sarà proporzionalmente ridotta. Il periodo di ammortamento non va oltre la durata legale del brevetto anche se l'utilizzo dello stesso è direttamente collegato all'utilizzo di un impianto che abbia una vita utile superiore.

L'ammortamento deve avvenire in quote costanti, tranne nell'ipotesi in cui, per rispettare il principio della prudenza, sia ritenuto più consono adottare un ammortamento a quote decrescenti, pur nel rispetto del criterio di sistematicità. Tuttavia, quando i benefici economici ritraibili dal brevetto sono direttamente correlati ai volumi di produzione previsti per un arco temporale sufficientemente lungo, è ammesso adottare un ammortamento basato sulla produzione realizzata; in tale caso l'ammortamento non potrà avvenire a quote costanti.

5.5 Aspetti fiscali

Ai fini fiscali, le quote di ammortamento del costo dei brevetti industriali sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo, ai sensi dell'articolo 103, comma 1, del TUIR.

Questa disposizione è stata modificata dall'articolo 37, comma 45, del Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 e trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006, anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti. Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare applicheranno le nuove disposizioni a partire dall'esercizio 2006¹⁸. La disposizione, pertanto, ha effetto anche con riferimento agli acconti relativi all'esercizio 2006.

Per i brevetti industriali il nuovo limite si applica soltanto a quelli registrati a partire dal 4 luglio 2006 ovvero nei cinque anni precedenti (viceversa, per quelli registrati anteriormente al 4 luglio 2001 continuano ad applicarsi le precedenti disposizioni, che prevedevano la deduzione in misura non superiore ad 1/3 del costo).

La Risoluzione Ministeriale del 13 febbraio 2003, n. 35/E chiarisce che le quote di ammortamento dei brevetti industriali possono essere imputate anche per ammontari non costanti, valendo il solo limite di un

¹⁸ Cfr. Circolare 4 agosto 2006, n. 28/E.

terzo del costo (o della metà, in base alle modifiche apportate dal DL 223/06). Essa ha altresì chiarito che le regole di ammortamento sopra esposte valgono anche nel caso in cui i beni siano detenuti in forza di una licenza d'uso; resta fermo il fatto che la durata dell'ammortamento deve essere pari a quella stabilita dalla legge o dal contratto.

Non è possibile effettuare ammortamenti anticipati o accelerati; del pari non è ammessa la deduzione integrale dei beni inferiori a 516,46 euro.

Nel caso in cui l'ammortamento civilistico sia diverso da quello dettato dalla norma fiscale si potranno avere i seguenti casi:

- a) l'ammortamento civilistico è inferiore a quello fiscale: l'ammortamento è deducibile nell'ammontare massimo di quello imputato a conto economico e in sede di dichiarazione dei redditi non si dovrà operare nessuna variazione;
- b) l'ammortamento civilistico risulta essere superiore rispetto a quello ammesso fiscalmente; in sede di dichiarazione dei redditi si dovrà operare una variazione in aumento (nel quadro RF del modello Unico) del reddito imponibile pari all'ammortamento indeducibile;
- c) l'ammortamento civilistico è uguale a quello fiscale.

6. OPERE DELL'INGEGNO

6.1 Definizione

In base alla disciplina civilistica contenuta negli articoli 2575 e seguenti del Codice Civile, oggetto del diritto di autore sono 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. Alcune leggi speciali hanno inoltre esteso il diritto d'autore alle fotografie di carattere creativo e ai programmi per elaboratore.

L'autore ha il diritto esclusivo di pubblicare l'opera e di utilizzarla economicamente in ogni forma e modo, nei limiti e per gli effetti fissati dalla legge. Contrariamente a quanto visto per i brevetti, le opere dell'ingegno non devono presentare alcuna caratteristica intrinseca particolare se non l'originalità effettiva della forma espressa, dal momento che la protezione giuridica si fonda sulla tutela della manifestazione del pensiero in quanto tale a prescindere dalla utilità pratica dell'opera e non è subordinato alla registrazione.

Nei suoi risvolti economici il diritto d'autore non può spettare a un soggetto diverso dall'autore stesso, come capita nel caso di opere cinematografiche, nelle quali i diritti morali spettano al regista e quelli patrimoniali al produttore.

La tutela giuridica del diritto d'autore si estende per tutta la vita dell'autore e sino al sessantesimo anno dalla sua morte, e si attua a prescindere da qualsiasi utilizzazione pratica dell'opera.

6.2 Rilevazione delle opere dell'ingegno

Le caratteristiche che questi diritti devono avere per essere iscritti nell'attivo di Stato patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali sono:

- titolarità del 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)
- possibilità di determinare un costo di acquisizione di tali diritti;

- recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi.

La possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro dipende:

- 1) dalle caratteristiche intrinseche dell'opera;
- 2) dal favore che essa può incontrare presso il pubblico;
- 3) dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento;
- 4) dalla disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.

I benefici economici futuri per l'impresa nel momento in cui inizia lo sfruttamento di un'opera dell'ingegno possono essere di due tipi:

- a) in termini di ricavi diretti legati alla commercializzazione dell'opera derivante da contratti di edizione, dalla sua rappresentazione diretta a un pubblico quando questo paghi un corrispettivo specifico per quell'opera;
- b) in termini di ricavi indiretti connessi alla rappresentazione al pubblico attraverso radio, televisione e altri mezzi di diffusione sonora e visiva, quando il pubblico non versa per tali rappresentazioni alcuna somma specifica, ovvero versa abbonamenti annuali connessi a una molteplicità indeterminata di spettacoli e pertanto non riconducibili neanche indirettamente all'opera specifica.

La stima dei ricavi relativi all'opera risulta molto difficile in quanto lo sfruttamento non è continuativo e costante; d'altra parte occorre sottolineare che i benefici economici futuri dipendono dai gusti e dalle mode.

Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale possono essere rappresentati:

- dai costi di produzione interna;
- dai costi di acquisizione esterna.

Nel caso di produzione interna, l'OIC 24 stabilisce che, per la capitalizzazione dei costi in esame, devono essere osservati i criteri utilizzati per la capitalizzazione dei costi di ricerca e sviluppo. Questi ultimi sono capitalizzabili se riferiti a specifici progetti e qualora soddisfino anche le seguenti condizioni:

- siano relativi ad un prodotto o processo definito; ciò vuol dire che l'azienda ha l'onere di dimostrare, con l'ausilio di una contabilità industriale, la diretta inerenza dei costi sostenuti. Nei casi in cui la natura generica del costo non permetta la correlazione diretta al prodotto o al processo, questo non dovrà essere capitalizzato ma speso a Conto economico;
- siano identificabili e misurabili, ossia deve essere dimostrabile la loro diretta inerenza al prodotto o al processo per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti;
- siano riferiti ad un progetto tecnicamente fattibile;
- siano recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno in seguito alla applicazione del progetto.

A titolo esemplificativo, i costi che possono rientrare tra quelli di ricerca e sviluppo capitalizzabili sono: i salari e gli stipendi relativi al personale addetto alla ricerca e sviluppo; i costi dei materiali utilizzati nelle attività di ricerca e sviluppo; l'ammortamento dei beni materiali impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo; i costi indiretti relativi all'attività di ricerca e sviluppo; gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificatamente ottenuti e utilizzati per lo svolgimento dell'attività ricerca e sviluppo.

Nel caso di acquisto da terzi dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, il costo iscrivibile è rappresentato dal costo diretto di acquisto e dai costi accessori anche nei casi in cui il pagamento di questo

avvenga in maniera dilazionata. Tuttavia, se il contratto di acquisto del diritto d'autore prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale (una tantum), anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite realizzati, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo l'ammontare relativo al costo diretto di acquisto ed ai costi accessori. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

Con riferimento alle opere dell'ingegno la norma civilistica non dispone un limite alla durata del periodo di ammortamento. Vale la regola generale in base alla quale l'ammortamento è determinato con riferimento alla residua possibilità di utilizzazione.

6.3 Aspetti fiscali

Ai fini fiscali, la quota massima ammortizzabile per questi beni immateriali è pari alla metà del costo.

Questa misura dell'ammortamento deducibile è applicabile ai brevetti registrati dal 4 luglio 2006, nonché a quelli registrati nei cinque anni precedenti (ovvero dal 4 luglio 2001). Viceversa, per i brevetti registrati prima del 4 luglio 2001, si applica la regola della deducibilità in misura non superiore ad un terzo del costo.

La norma prevede semplicemente un limite massimo alla deducibilità delle quote di ammortamento in ciascun esercizio. Ne consegue che:

- la decorrenza della deducibilità delle quote di ammortamento è immediata e prescinde dall'effettiva immissione delle attività immateriali nel ciclo produttivo;
- la durata del processo di ammortamento non può essere inferiore a due esercizi;
- le quote di ammortamento sono deducibili nei vari esercizi in misura anche variabile, purché sia sempre rispettato il limite massimo rappresentato dalla metà del costo;
- le quote di ammortamento sono indipendenti dall'eventuale durata di utilizzazione delle immobilizzazioni immateriali prevista dal contratto o dalla legge.

7. CONCESSIONI, LICENZE, MARCHI

Il principio contabile n. 24 definisce:

- le concessioni come i provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri con i relativi oneri ed obblighi;
- le licenze come le autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di attività regolamentate (ad esempio, licenze di commercio al dettaglio);
- i marchi come uno dei segni distintivi dell'azienda o di un suo prodotto, che possono consistere in un qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente (come, ad esempio, emblemi, parole, forme del prodotto o della sua confezione);
- i diritti simili: voce residuale dove vengono iscritti tutti i rapporti giuridici che nascono dall'evoluzione dei diritti sui beni immateriali.

Le **concessioni** iscrivibili nella voce B.l.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 le spiagge)

- diritti di esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio le autostrade)

A seguito dell'emanazione di un provvedimento di concessione, nasce tra la Pubblica Amministrazione e il concessionario un rapporto di diritto pubblico che viene disciplinato dalla legge. Al termine della concessione, la Pubblica Amministrazione ha il diritto di acquistare le eventuali opere o impianti che il concessionario ha nel frattempo installato sul bene concesso, previo versamento di un indennizzo. Talvolta è prevista un'acquisizione gratuita.

Le **licenze** possono essere sia di natura amministrativa sia di natura privatistica. Secondo una prassi contabile consolidata solo le prime vengono iscritte in questa voce poiché le licenze derivanti da contratti di diritto privato vengono iscritte nella classe che accoglie il diritto principale: ad esempio le licenze d'uso sui brevetti devono essere indicate unitariamente ai brevetti stessi. In deroga a quanto appena ribadito il principio contabile riconosce la possibilità di iscrivere le licenze di natura privatistica nella voce "concessioni, licenze, marchi e diritti simili". Una deroga alla regola generale riguarda la voce "Altre immobilizzazioni materiali", per le quali il principio contabile afferma che nella voce B.l.4) deve essere iscritto il software acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato con pagamento iniziale di un corrispettivo "una tantum" a valere per tutto il periodo di durata della licenza.

Al **marchio** che ha le caratteristiche di originalità e liceità è riconosciuta una tutela giuridica derivante dalla registrazione. La registrazione del marchio è il momento terminale di un provvedimento amministrativo che inizia con la domanda, da presentarsi all'Ufficio Italiano Brevetti e Marchi o presso gli Uffici Provinciali dell'industria, commercio e artigianato, con accluso l'esempio del marchio e del genere di prodotti e servizi che contraddistinguerà; il marchio è tutelato nel momento in cui viene consegnata la domanda di registrazione e non dal momento della sua approvazione. Chiunque può richiedere la registrazione del marchio, anche se non è imprenditore; è sufficiente che si proponga di utilizzarlo nella fabbricazione, nel commercio di prodotti della sua impresa o per quelle da lui controllate. Anche il marchio non registrato può essere tutelato in caso di preuso, se in possesso di un effettivo ruolo distintivo.

Nella voce **diritti simili** possono essere iscritti i contratti di know how che configurano una trasmissione di tecnologia non brevettata, generalmente seguita da obblighi di segretezza e da altri accordi di fornitura. La Circolare Assonime n. 5 dell'aprile 2002 ha definito il know how "consistente nelle conoscenze aventi caratteri di esclusività e di segretezza, utilizzabili nell'attività di produzione e di scambio".

Il know-how può essere prodotto internamente o acquistato da terzi a titolo oneroso; nel primo caso si applicano le raccomandazioni espresse relativamente ai costi di ricerca e sviluppo, nel secondo caso la Cassazione, con la Sentenza n. 1699 del 27 febbraio 1985, ha ricordato che tale contratto non può rientrare né tra i diritti di brevetto, né tra i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno.

7.1 Rilevazione delle concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Nell'Appendice A dell'OIC 24 [dicembre 2016], il paragrafo A.15 prevede la capitalizzazione delle somme erogate *una tantum* per l'ottenimento di una **licenza o di una concessione o un altro diritto simile**. Pertanto, il corrispettivo erogato *una tantum* (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici, deve essere iscritto tra i beni immateriali e ammortizzato lungo tutta la durata della licenza o della concessione.

Tuttavia, qualora, oltre la somma *una tantum*, si convenga anche per il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (royalties), tale parte del corrispettivo (onere) deve essere rilevata nel conto economico come costo d'esercizio.

Le concessioni, le licenze e altri diritti simili devono essere ammortizzati in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione. Tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale.

Inoltre, è capitalizzabile, tra le immobilizzazioni immateriali, sia il marchio prodotto internamente che quello acquistato a titolo oneroso da terzi. I costi relativi al **marchio prodotto internamente** possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, che sono sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno. Viceversa, sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti per l'avvio del processo produttivo del prodotto tutelato dal marchio e per l'eventuale campagna promozionale.

Le somme *una tantum* erogate per l'**ottenimento di un marchio** sono ammortizzabili e il corrispettivo erogato *una tantum* (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici, deve essere iscritto tra i beni immateriali e ammortizzato lungo tutto il periodo stimato di utilizzo del marchio.

Tuttavia, qualora, oltre la somma *una tantum*, si conviene anche per il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (*royalties*), tale parte del corrispettivo (onere) deve essere rilevata nel conto economico come costo d'esercizio.

7.2 L'ammortamento delle concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Le **concessioni e le licenze e altri diritti simili** sono ammortizzati in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione. Tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale.

Per quanto concerne il periodo di ammortamento del **marchio**, questo non può essere superiore al limite legale o contrattuale. La vita utile può essere anche inferiore al citato limite a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene. La stima della vita utile del marchio non può comunque eccedere i 20 anni.

7.3 Aspetti fiscali

L'articolo 103, comma 2 del Testo Unico prevede che l'ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo è deducibile in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. Si noti che la norma non introduce un limite massimo alla deducibilità delle quote di ammortamento di ciascun esercizio. Ne consegue che:

1. la decorrenza della deducibilità delle quote di ammortamento coincide con l'esercizio in cui le immobilizzazioni immateriali sono iscritte in bilancio;
2. la durata dell'ammortamento è predeterminata;
3. le quote di ammortamento sono deducibili nei vari esercizi in misura massima di un terzo.

Per quanto riguarda l'ammortamento relativo ai marchi dell'impresa, l'articolo 103 del TUIR è stato modificato dall'articolo 37, comma 45, lettera b) del Decreto legge n. 223/06.

In particolare, il novellato articolo 103, comma 1, secondo periodo del TUIR, prevede che l'ammortamento dei marchi sia deducibile in misura non superiore ad un diciottesimo del costo. In altri termini, la quota massima ammortizzabile per i marchi si riduce dal 10 per cento al 5,6 per cento, equiparando le regole dell'ammortamento dei marchi a quelle previste in materia di avviamento.

Come precisato dalla Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, con riferimento ai marchi già registrati è sufficiente applicare il nuovo limite massimo di un diciottesimo (ovvero il 5,6 per cento) al costo originario, senza la necessità di rideterminare le quote in modo da completare l'ammortamento in un arco temporale di diciotto esercizi.

L'Agenzia delle Entrate, nella medesima Circolare, ha inoltre affermato che in base all'applicazione dei principi contabili il periodo di ammortamento dei marchi è normalmente correlato al periodo di produzione

e commercializzazione in esclusiva dei beni cui gli stessi si riferiscono. In assenza della possibilità di determinare il suddetto periodo, l'ammortamento dovrà essere effettuato in un limite massimo di venti anni.

Di conseguenza, si potrebbero verificare i seguenti casi:

- la durata dell'ammortamento contabile (ad esempio 10 anni) è inferiore a quella fiscale (18 anni): occorre effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi;
- la durata dell'ammortamento contabile (ad esempio 20 anni) è superiore a quella fiscale (18 anni): non occorre effettuare nessuna variazione in sede di dichiarazione dei redditi e l'ammortamento è deducibile nell'ammontare massimo di quello imputato a conto economico.

Anche per l'ammortamento dei marchi, come previsto dall'articolo 37, comma 46 del Decreto Legge n. 223/06, le nuove disposizioni decorrono dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006 anche con riferimento ai marchi acquisiti in periodi di imposta precedenti.

Nel caso del know-how acquisito da terzi a titolo oneroso, si applica il disposto dell'articolo 103 comma 1 del TUIR il quale dispone che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo¹⁹.

Infine occorre ricordare che non sono ammessi ammortamenti accelerati, anticipati e non è prevista la deduzione integrale nel primo esercizio di utilizzazione se il costo non è superiore a 516,46 euro.

8. AVVIAMENTO

8.1 Definizione

Il principio contabile n. 24 definisce l'avviamento come l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria. Tale capacità può derivare:

- da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo;
- 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 e idoneo a produrre utili.

L'avviamento, inoltre, può essere generato internamente ovvero derivare dall'acquisto a titolo oneroso di un'azienda o di una partecipazione o da operazioni straordinarie come fusioni, scissione ecc. Soltanto l'avviamento acquisito a titolo oneroso può essere capitalizzato. Il principio contabile esclude la possibilità di iscrivere un avviamento autogenerato per due ordini di motivi: il primo riguarda il fatto che l'avviamento interno non è definibile in termini di oneri e costi a utilità differita nel tempo, il secondo fa riferimento al fatto che l'avviamento interno costituisce il valore attuale di flussi di futuri utili sperati.

Le caratteristiche principali dell'avviamento sono le seguenti:

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

¹⁹ Norma modificata dall'articolo 37, comma 45, lettera a) del D.L. n. 223/06. Lo stesso articolo, al comma 46, prevede che le nuove disposizioni decorrano dall'esercizio in corso al 4 luglio 2006 anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi di imposta precedenti.

- b) deve avere un valore quantificabile, in quanto incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisizione di un'azienda o di un ramo di essa o di una partecipazione;
- c) 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.

L'avviamento deve essere iscritto nella voce B.I.5 dell'attivo dello Stato patrimoniale.

8.2 Rilevazione dell'avviamento

Il legislatore prevede tre condizioni essenziali per l'iscrizione dell'avviamento all'interno delle immobilizzazioni immateriali:

- 1) consenso del collegio sindacale;
- 2) acquisto a titolo oneroso;
- 3) rispetto del limite del costo sostenuto.

Ai fini della rilevazione dell'avviamento tra le immobilizzazioni immateriali occorre valutare se l'eccedenza del costo di acquisto dell'azienda sia recuperabile tramite i redditi futuri dalla stessa generati. I fattori che devono essere presi in considerazione per queste valutazioni sono:

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

8.3 Valutazione dell'avviamento

Si evidenzia, in particolare, che l'eccedenza dovuta a decisioni non correlate alla redditività dell'azienda acquisita, quali ad esempio la decisione di eliminare un concorrente, costituisce una componente negativa di reddito.

Il valore di iscrizione dell'avviamento nel bilancio d'esercizio è data dalla differenza tra il prezzo complessivo sostenuto dall'azienda e 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.

8.4 Ammortamento dell'avviamento

Una delle novità più significative introdotte dal decreto concerne la **determinazione della**

vita utile dell'avviamento.

Sul punto, il novellato articolo 2426, comma 6, del Codice civile prevede:

- la necessità di ammortizzare l'avviamento sulla base della relativa **vita utile**;

oppure

- in caso di impossibilità di stima della sua vita utile, **in un periodo non superiore a 10 anni**²⁰.

Inoltre, secondo le previsioni della nuova disciplina, la durata del periodo di ammortamento deve essere sempre resa nota nella nota integrativa.

La novità sostanziale sta nel fatto che, rispetto all'approccio precedente, vi è stata un'inversione nel processo di stima della vita utile dell'avviamento.

In particolare, mentre il precedente disposto del Codice civile richiamava la necessità di stimare la vita utile dell'avviamento solo nei casi in cui il limite di 5 anni non ne fosse rappresentativo, il novellato Codice civile prevede la necessità di determinare la vita utile dell'avviamento e, solo quando questa non può essere stimata attendibilmente, è riconosciuta la necessità di procedere all'ammortamento dell'avviamento lungo un periodo di 10 anni.

Il vero elemento innovativo del novellato codice civile sta nell'esplicito richiamo alla necessità di effettuare una stima della vita utile e che essa risulti attendibile.

La vita utile è stimata in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento e non può essere modificata negli esercizi successivi. Ai fini della stima della vita utile dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.

Nel processo di stima della vita utile, possono rappresentare utili punti di riferimento:

- a) il periodo di tempo entro il quale la società si attende di godere dei benefici economici addizionali legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali;
- b) il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato (c.d. *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).

Quando l'applicazione degli elementi sopra indicati determini una stima della vita utile dell'avviamento superiore ai 10 anni, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima.

In ogni caso la vita utile dell'avviamento non può superare i 20 anni.

Le norme del codice civile richiedono di stimare e comunicare, in nota integrativa, gli effetti dell'ammortamento economico, cioè del deperimento dell'avviamento. A tale riguardo è stata inserita la previsione del n. 3-bis dell'articolo 2427 del Codice Civile, che richiede informazioni dettagliate sulle riduzioni di valore dell'avviamento e le altre attività immateriali e materiali. In sostanza l'articolo citato prevede che la nota integrativa illustri *"la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di*

²⁰ La precedente versione del principio in esame prevedeva l'ammortamento dell'avviamento entro un periodo di 5 anni, ed, inoltre, consentiva di ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, a condizione che non superasse la durata per l'utilizzazione di questo attivo e fosse fornita adeguata motivazione nella nota integrativa

mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio". Una disamina dettagliata delle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, tra cui l'avviamento, è effettuata dal principio contabile n. 9.

8.5 Le disposizioni di prima applicazione

Le nuove disposizioni relative all'ammortamento dell'avviamento si applicano retroattivamente come previsto dall'OIC 29. Tuttavia, la società può scegliere di applicare prospetticamente le nuove regole sull'ammortamento dell'avviamento facendone menzione in nota integrativa.

Ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del decreto, le modifiche apportate "possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio".

Questa disciplina implica che, avuto riguardo alle fattispecie interessate²¹:

- le operazioni pregresse, cioè le operazioni già in essere all'01/01/2016, possono continuare ad essere contabilizzate secondo le disposizioni previgenti, fino a esaurimento dei relativi effetti in bilancio;
- le operazioni poste in essere a decorrere dall'01/01/2016 devono essere contabilizzate secondo le nuove disposizioni.

Questa disciplina implica che nei bilanci 2016 la società, previa opzione, potrà applicare i nuovi criteri solo agli avviamenti sorti dal 1 gennaio 2016 e continuare a contabilizzare secondo i previgenti criteri gli avviamenti già in essere.

8.6 Aspetti fiscali

8.6.1 La disciplina generale

Ai fini fiscali, le quote di ammortamento del valore di avviamento sono deducibili in misura non superiore ad 1/18 del valore stesso (articolo 103, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986).

Infatti nulla cambia a livello fiscale per quanto riguarda l'ammortamento dell'avviamento, continuando, nella maggior parte dei casi, a determinarsi un doppio binario civilistico-fiscale, per cui che una parte dell'ammortamento iscritto in bilancio sarà ripreso in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

La norma prevede semplicemente un limite massimo alla deducibilità delle quote di ammortamento in ciascun esercizio. Pertanto, è possibile adottare un periodo di ammortamento più lungo e dedurre quote di ammortamento inferiori a un diciottesimo del valore complessivo dell'avviamento iscritto in bilancio.

Si precisa che il periodo di ammortamento dell'avviamento era stato esteso da 10 esercizi a 20 esercizi, con decorrenza 3 dicembre 2005, per effetto dell'entrata in vigore dell'articolo 5-bis del D.L. n. 203/2005. Successivamente, l'articolo 1, comma 521, della legge Finanziaria 2006, con decorrenza 1 gennaio 2006, ha ridotto il periodo di ammortamento dell'avviamento da 20 a 18 esercizi.

L'Agenzia delle Entrate (circolare n. 6/E del 13 febbraio 2006) ha fornito utili chiarimenti in ordine al periodo di imposta di efficacia della norma contenuta nella Finanziaria 2006; è stato precisato che "la nuova misura di deducibilità dell'avviamento introdotta dalla legge finanziaria 2006 trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 203/2005 (3 dicembre 2005)".

Pertanto, i contribuenti, con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, applicano la disposizione contenuta nella legge Finanziaria (ammortamento dell'avviamento deducibile in misura non superiore a un diciottesimo) fin dal periodo di imposta 2005.

²¹ Cfr. Venuti M. "La riforma del bilancio: novità e semplificazioni nello schema di decreto legislativo", Società e Contratti, Bilancio e Revisione, Eutekne, Torino, 6, 2015, p. 62 ss.

Si noti come, anche in questo caso, la norma introduca semplicemente un limite massimo alla deducibilità delle quote di ammortamento in ciascun esercizio, con le conseguenze già evidenziate. In particolare, la durata del processo di ammortamento non può essere inferiore a 18 esercizi. È possibile dunque adottare un periodo di ammortamento più lungo e dedurre quote di ammortamento inferiori a 1/18 del valore complessivo dell'avviamento iscritto in bilancio.

Nella risoluzione 15/12/2004, n. 154/E l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito le modalità di determinazione del valore fiscale dell'avviamento con riferimento al seguente caso:

- acquisto di un ramo d'azienda con determinazione autonoma dell'avviamento (netto patrimoniale pari a zero)
- pagamento dell'avviamento in tre rate scadenti negli anni 2005, 2006 e 2007;
- possibilità di operare conguagli o rimborsi sul prezzo pattuito per l'avviamento in funzione dei ricavi effettivi conseguiti dal ramo d'azienda conseguiti negli esercizi 2004, 2005 e 2006 rispetto ai ricavi target annuali convenuti dalle parti al momento della sottoscrizione del contratto.

In questa ipotesi era stata evidenziata:

- la possibilità di iscrivere (con riconoscimento anche ai fini fiscali) una posta a titolo di avviamento all'atto della sottoscrizione del contratto;
- la necessità di rettificare nei successivi esercizi la deduzione massima ammessa fiscalmente tenendo conto sia delle eventuali variazioni in aumento o in diminuzione che saranno apportate al costo del bene iscritto in bilancio, sia del residuo periodo di ammortamento (in quanto cita la circolare).

In questo contesto, nella sentenza 30 dicembre 2010 n. 26429 la Corte di Cassazione ha affermato che:

- *“l'avviamento, pur avendo un valore patrimoniale e come tale iscritto in bilancio, non è un bene né un diritto, bensì una qualità della azienda, e precisamente la capacità della stessa di dare profitti. Tale definizione deriva dal fatto che il valore della azienda è superiore al valore dei singoli beni che la compongono, e la differenza è data dalla gestione ed organizzazione unitaria dei fattori di impresa, che consentono una redditività più o meno elevata”;*
- *“la valutazione di tale capacità di produrre reddito, definita come avviamento, dipende quindi da una valutazione complessiva della organizzazione aziendale che non deriva in via matematica dal valore dei singoli beni di pertinenza della medesima”;*
- *“non deriva una diminuzione di detto valore negli esercizi successivi solo perché alcuni degli elementi presi a base per il calcolo iniziale sono successivamente variati “in peius”. Il valore dell'avviamento comunque determinato all'inizio non è infatti legato alla sorte dei singoli beni aziendali, in quanto il criterio usato inizialmente si esaurisce in detta valutazione, e non ha alcun rilievo per le sorti successive di detto valore”;*
- *“da ciò non deriva che **il valore dell'avviamento non possa mutare nel tempo, e che tale mutamento possa essere trasfuso nella relativa posta di bilancio, ma ciò deve essere frutto di valutazione autonoma e complessiva, operata ex novo e non già per applicazione inversa ed automatica dello stesso metodo di fatto applicato per la valutazione dell'avviamento iniziale. È infatti ben ipotizzabile che nel tempo siano intervenuti mutamenti nella combinazione dei fattori che determinano la redditività della azienda rispetto al momento dell'acquisto, e ciò esclude ogni automatica validità dell'avviamento iniziale**”.*

In ragione di quanto sopra è, quindi, possibile ritenere che la riduzione del valore dell'avviamento, dovuta alla perdita negli esercizi successivi di alcuni beni (o contratti) dell'azienda:

- non può essere determinata mediante una mera formula matematica che tenga conto (in diminuzione) della cessione di uno o più beni originariamente considerati nel processo di valutazione dell'avviamento;
- a tal fine è, invece, necessario effettuare una nuova valutazione "autonoma e complessiva" della maggiore redditività dell'azienda.

Inoltre, nella risoluzione 29/07/2005 n. 111/E l'Agenzia si era occupata dell'eliminazione dell'avviamento in seguito alla prima applicazione dei principi contabili internazionali; la società istante aveva acquistato un ramo d'azienda comprensivo di tutti i diritti di proprietà della cedente tra cui i diritti d'autore e di sfruttamento commerciale relativi a un prodotto. Tali diritti non risultavano capitalizzati dalla società cedente; questo ha comportato che, al momento della cessione del ramo aziendale, tali diritti sono stati ricompresi nella voce avviamento e regolarmente assoggettati a tassazione. A partire dall'esercizio 2005 la società, appartenendo a un gruppo quotato al nuovo mercato della borsa italiana, ha intenzione di applicare i principi contabili internazionali. Ciò comporterebbe la ridenominazione dell'avviamento mediante l'iscrizione al valor equo delle attività e passività acquisite. L'Agenzia delle entrate ha ribadito che il comma 5 dell'articolo 13 del D.Lgs. 28/02/2005 n. 38 stabilisce che il ripristino e l'eliminazione dall'attivo patrimoniale, in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, rispettivamente di costi già imputati al conto economico di esercizi precedenti e di quelli iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito, né del valore fiscalmente riconosciuto. In sostanza la Risoluzione Ministeriale sottolinea la neutralità fiscale dell'eliminazione dell'avviamento; infatti la perdita non sarà deducibile e il valore fiscalmente riconosciuto dell'avviamento rimarrà immutato. Il costo fiscale dell'avviamento continuerà ad essere ammortizzabile negli esercizi successivi ai sensi dell'articolo 103 comma 3 del TUIR mediante variazioni in diminuzione in dichiarazione, effettuate ai sensi del comma 4, lettera a) dell'articolo 109 del TUIR.

8.6.2 Un caso particolare: il trattamento fiscale dell'avviamento negativo

Il trattamento fiscale applicabile all'avviamento negativo emerso in sede di acquisizione di un ramo d'azienda (costituito dalla differenza negativa esistente tra il prezzo di cessione del ramo d'azienda e la somma algebrica dei valori delle attività e delle passività trasferite) è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 25/07/2007 n. 184/E. In particolare, in questa sede, è stato chiarito che:

- secondo il «principio di derivazione» previsto dall'articolo 83 del TUIR, l'avviamento negativo deve concorrere «alla determinazione del reddito imponibile nella misura in cui viene utilizzato nel bilancio della cessionaria a copertura delle perdite conseguite»;
- negli esercizi successivi all'acquisizione del ramo d'azienda, il relativo fondo costituito deve essere utilizzato a copertura delle perdite (nello specifico al fine di attuare un piano di ristrutturazione dell'azienda acquisita avente durata triennale) e, in tal senso, in contabilità, il relativo valore deve essere stornato (in dare) con, in contropartita, rilevazione di una sopravvenienza attiva (fiscalmente rilevante) avente la finalità di compensare «i componenti negativi di qualsiasi natura (nella misura in cui eccedano i componenti positivi)» che si conseguiranno nel triennio;
- nel caso in cui le previsioni di perdita non dovessero risultare più fondate rispetto a quelle originariamente quantificate nel piano di risanamento aziendale, l'eventuale eccedenza del fondo stanziato deve essere stralciata attraverso la rilevazione di una sopravvenienza attiva a conto economico fiscalmente rilevante (e ciò in quanto in quest'ultimo caso non sarebbe più giustificato il mantenimento del fondo per badwill in bilancio).

Con riferimento al contenuto della sopra citata risoluzione, l'Assonime, nella circolare 24 settembre 2007 n. 56, ha evidenziato la diversità dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate rispetto al precedente orientamento che, invece, era stato fornito nella risoluzione 18 settembre 2000, n. 142/E in cui, viceversa, ai fini dell'individuazione del costo fiscale dell'azienda iscritta nella contabilità di una società conferitaria di un'operazione di ramo d'azienda, l'Amministrazione finanziaria aveva escluso la rilevanza fiscale del

fondo “a copertura di rischi generali derivanti dall’operatività dell’impresa nel settore siderurgico” ricostituito dalla società conferitaria stessa in considerazione dell’indeducibilità dei relativi accantonamenti operati “a monte” (non rientrando, quest’ultimi, tra quelli previsti dal TUIR) In questa sede, quindi, l’Agenzia delle Entrate aveva attribuito al fondo in esame la natura di “fondo tassato” a prescindere dal fatto che lo stesso non fosse transitato nel conto economico della società conferitaria ma soltanto nel patrimonio netto acquisito dalla stessa.

Secondo l’Assonime, quindi, la nuova interpretazione fornita nella risoluzione n. 184/E dovrebbe determinare il superamento del precedente orientamento assunto nella citata risoluzione n. 142/E e ciò anche in considerazione dell’assimilazione delle operazioni di conferimento alle cessioni a titolo oneroso prevista dall’articolo 9, comma 5, del TUIR²².

9. ALTRE IMMOBILIZZAZIONI

Questa voce della classe delle immobilizzazioni immateriali accoglie altri eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione nelle altre voci analizzate in precedenza. Si tratta di una voce residuale prevista dal legislatore per ridurre al minimo la necessità di aggiungere altre voci in virtù dell’articolo 2423-ter del Codice Civile. 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. 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 futura.

Il periodo di ammortamento dei costi iscrivibili in questa voce varia in relazione al periodo produttivo di utilità per l’impresa; né consegue che in ogni esercizio si rende necessario verificare il permanere delle condizioni che avevano determinato l’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.

9.1 Migliorie su beni di terzi

Il paragrafo A.22 (Appendice A dell’OIC 24 di dicembre 2016) prevede che i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall’impresa (anche in leasing) sono:

- capitalizzabili ed iscrivibili tra le “Altre” immobilizzazioni immateriali 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 voce di appartenenza.

I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi devono essere cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o leasing), cui si riferiscono, cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a Conto economico nella voce B.10 c) denominata “Altre svalutazioni delle immobilizzazioni”, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall’acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l’importo iscritto tra le “Immobilizzazioni immateriali” viene riclassificato tra le “Immobilizzazioni materiali” ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene.

L’ammortamento dei costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi 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.

10. COSTI DI ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE

²² Articolo 9, comma 5, del TUIR : “Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che comportano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società”.

I costi di addestramento e di qualificazione del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di *start-up* e sostenuti in relazione ad un'attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività. Tali costi sono altresì differibili se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società. Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.

11. COSTI STRAORDINARI DI RIDUZIONE DEL PERSONALE

Si qualificano come costi straordinari di riduzione del personale i costi sostenuti per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale, normalmente sostenuti per rimuovere inefficienze dell'impresa. L'assenza o la difficoltà di misurare l'utilità futura di tali costi comporta che gli stessi debbano essere imputati a conto economico tra i componenti straordinari nell'esercizio di sostenimento ovvero nell'esercizio in cui l'impresa abbia formalmente deciso di attuare tali piani di riduzione del personale.

La Sentenza del 28 agosto 2004, n. 17210, della Corte di Cassazione, Sez. Civile, ha preso in esame il caso di una società che, al fine di eliminare *“una struttura di vendita che si era rilevata inadeguata e che doveva quindi essere sostituita con altra più efficiente”*, ha proceduto ad un accordo transattivo con il distributore che prevedeva la risoluzione anticipata del contratto di distribuzione a fronte di una penale. Al riguardo, la Cassazione ha affermato che tale penale non poteva essere iscritta tra le immobilizzazioni immateriali quale costo d'ampliamento, in quanto *“l'anticipato scioglimento del contratto costituiva la necessaria premessa per la costituzione di una nuova rete commerciale, ovvero l'ampliamento qualitativo e quantitativo di quella esistente: la premessa cioè per poter sostenere successivamente – anche se in rapporto di stretta consecuzione temporale – i costi dai quali soltanto sarebbe derivata l'utilità pluriennale cui fanno riferimento le norme del codice in tema di immobilizzazioni immateriali. Il fatto, cioè, che il prezzo pagato per la risoluzione valesse a rimuovere un ostacolo alla realizzazione del programma di ampliamento, non è sufficiente a ricondurre quel prezzo nel novero dei costi di ampliamento che solo dopo la società avrebbe dovuto affrontare: con la conseguenza che l'ampliamento, come inteso dalla menzionata norma del Codice Civile, sarebbe conseguito (non dalla risoluzione del contratto e dagli esborsi sostenuti in dipendenza di tale risoluzione, ma) da quelli affrontati per organizzare e creare una nuova struttura di vendita”*. Tale decisione modifica un'interpretazione data dalla Corte di Appello di Brescia, nella Sentenza dell'8 novembre 2000, n. 829. I giudici avevano affermato che i costi sostenuti da un'impresa per la risoluzione di un contratto - il quale prevedeva la concessione in esclusiva mondiale di distribuzione dei propri prodotti ad una società appartenente all'allora controllante permettendo a quest'ultima di gestire tutte le vendite della controllata condizionandone l'espansione, lo sviluppo e la gestione commerciale - potevano essere capitalizzati tra le spese di impianto ed ampliamento in quanto eliminavano una diseconomia e davano la possibilità di creare una più efficiente organizzazione commerciale, qualificandosi pertanto come spese propedeutiche alla successiva espansione dell'attività imprenditoriale.

12. IL SOFTWARE

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

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

Il costo relativo alla produzione o all'acquisto del software di base deve essere capitalizzato unitamente al bene materiale considerata la stretta complementarietà economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento deve essere effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Relativamente al software applicativo, l'iscrizione dei relativi costi dovrebbe essere articolata con le seguenti modalità:

- software applicativo acquistato a titolo di proprietà o a titolo di licenza d'uso, sia a tempo determinato che indeterminato: i costi vanno iscritti nella voce B.I.3 «diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno» (secondo l'Oic 24 tali costi vanno ammortizzati in base al prevedibile periodo di utilizzo);
- software applicativo prodotto per uso interno "tutelato" ai sensi della legge sui diritti di autore: i relativi costi vanno iscritti nella voce B.I.3 «diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno» (vale la regola generale in base alla quale l'ammortamento è determinato con riferimento alla vita utile. Tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale);
- software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato": i relativi costi possono essere o imputati al conto economico nel periodo di sostenimento oppure capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale in corrispondenza della voce B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali" se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno della società. I costi capitalizzabili comprendono i costi diretti e indiretti nella misura in cui possano essere riferiti alla realizzazione del software. Sono, viceversa, esclusi i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci simili. Secondo l'Oic 24 questi costi devono essere ammortizzati in base al prevedibile periodo di utilizzo.

La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Questo 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 a una tecnologia non sperimentata in precedenza ed ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione è differita fintanto che la società abbia concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata). Il costo del software non tutelato è ammortizzato in base al prevedibile periodo di utilizzo.

Devono, viceversa, essere spesi e quindi imputati al conto economico:

- i costi per il software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato con pagamento di un corrispettivo periodico;
- i costi per la manutenzione, gli aggiornamenti e le modificazioni di minore entità del software.

12.1 Aspetti fiscali

Ai fini fiscali, il costo sostenuto per il software applicativo acquisito a tempo determinato è suscettibile di ammortamento in conformità a quanto previsto dal comma 2 dell'art. 103 del Tuir per i diritti di concessione, licenze e altri diritti simili (ovvero in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto).

Qualora non vi siano limitazioni all'esercizio del diritto di utilizzo del software, l'ammortamento è deducibile in ciascun esercizio secondo quanto disposto dal comma 1 dell'art. 103 del Tuir per i diritti di utilizzazione

delle opere dell'ingegno, ovvero in misura non superiore al 50% del costo (in tal senso, Cass. 09/08/2016, n. 16673).

13. LE SPESE DI PUBBLICITÀ

13.1 Disciplina civilistica

Le spese di pubblicità hanno assunto negli ultimi anni un peso sempre maggiore nei bilanci delle società e si sono moltiplicati i mezzi e le forme attraverso i quali è possibile aumentare la diffusione di un prodotto sul mercato.

La definizione di pubblicità e di propaganda, pur non essendo facile differenziare le due fattispecie, viene in genere ricondotta all'attività preordinata alla diffusione del nome e dell'immagine dei prodotti di una determinata azienda presso il pubblico per la prima, e all'azione di divulgazione delle particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio nel caso della propaganda per la seconda. In ogni caso, ai fini fiscali, questi due tipi di spese sono trattate allo stesso modo.

In linea generale, secondo quanto espresso in passato dall'Amministrazione finanziaria, devono considerarsi "spese di pubblicità" quelle sostenute per portare «a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda» (R.M. 17/09/1998, n. 178).

La principale caratteristica delle spese di pubblicità è costituita dalla presenza di un rapporto sinallagmatico tra l'impresa e il soggetto incaricato dell'attività di pubblicità, e quindi nell'esistenza «di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di "dare" o "facere" a carico dello stesso» (R.M. 17/06/1992, prot. n. 9/204). Le spese di pubblicità si caratterizzano dunque per l'esistenza di un rapporto corrispettivo tra le due parti contraenti, «la cui causa va individuata, di regola, nell'obbligo di una di esse di pubblicizzare e/o propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l'attività produttiva dell'altra che, a sua volta, si impegna ad una prestazione in denaro o in natura quale corrispettivo della prestazione ricevuta» (R.M. 17/09/1998, n. 148/E).

Secondo l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate l'inerenza delle spese in esame «risiede nella ricorrenza di quel collegamento dei costi all'esercizio dell'impresa ed al loro precipuo riferimento ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa. Ne discende che, ove le spese di pubblicità, rispondano a tale requisito esse trovano titolo di deducibilità fiscale [...]» (R.M. 25/10/1980, prot. n. 9/2113).

A titolo esemplificativo:

- è stata riconosciuta la deducibilità, in qualità di "spesa di pubblicità", del costo dei prodotti dati in comodato a commercianti a fini espositivi nell'esercizio in cui la merce esposta risulti completamente deteriorata e inservibile per qualsiasi ulteriore possibile commercializzazione. Ed infatti è solo in tale esercizio che il costo diviene certo e definitivo in quanto fino ad allora la merce deve considerarsi compresa tra le giacenze di magazzino (R.M. 18/05/1976, n. 9/746);
- la Corte di Cassazione ha affermato che «la pubblicità redazionale, vale a dire quella che pur essendo pagata dall'imprenditore è presentata come opinione del giornalista o come notizia obiettiva, svolge una indubbia funzione di incentivo alle vendite, e pertanto ha le caratteristiche della "spesa inerente" all'attività imprenditoriale. La pubblicità svolta a favore di un intero settore merceologico (nel caso di specie il cemento) e non del prodotto specifico dell'impresa dà luogo ad una spesa deducibile qualora l'impresa occupi una posizione "leader" sul mercato» (Cass. 10/10/1991, n. 10662);
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute da una società commerciale a favore dei propri clienti invitati a fiere e a mostre organizzate per la presentazione e il lancio dei nuovi prodotti, sono state classificate tra le spese di rappresentanza, anche quando i clienti che vi partecipano concludono effettivi

ordini di acquisto (R.M. 08/09/2000, n. 137/E. Si segnala che questa presa di posizione è in contrasto con quanto espresso in precedenza dalla Corte di Cassazione secondo cui le spese sostenute da un'azienda per l'acquisto di beni e servizi in favore dei visitatori della fiera del mobile sono state ricomprese tra quelle di pubblicità nella considerazione che si tratta di «spese sostenute all'interno di un contenitore (la fiera del mobile) che certamente è uno strumento di promozione delle vendite. È evidente che le spese inerenti ad una manifestazione pubblicitaria, assumono la stessa qualificazione di questa, salvo prova contraria» (Cass. 08/06/2000, n. 7803).

La precedente versione dell'OIC 24 (2014) prevedeva la possibilità di capitalizzare i costi di pubblicità, se relativi ad «operazioni non ricorrenti (ad esempio, il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business) collegate ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali».

Nello specifico, la precedente formulazione dell'articolo 2426, comma 1, punto 5, del Codice Civile prevedeva che le spese di pubblicità aventi utilità pluriennale:

- potevano essere iscritte nell'attivo con il consenso del collegio sindacale,
- dovevano essere ammortizzate entro un periodo non superiore a cinque anni.

Allo stato attuale, per effetto delle modifiche alla disciplina di bilancio operate dal D.Lgs. n. 139/2015, dal punto di vista civilistico/contabile, le spese di pubblicità non sono più, in linea generale, capitalizzabili (ad eccezione di eventuali costi di pubblicità che soddisfano, ai sensi di quanto stabilito dal principio contabile OIC 24, i requisiti dei costi di impianto e ampliamento).

13.2 Le disposizioni di prima applicazione

I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 [aggiornato nel 2015], qualora soddisfino i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce B.I.2 alla voce B.I.1 «Costi di impianto e di ampliamento» dello Stato patrimoniale (gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 ai soli fini riclassificatori).

Viceversa, i costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, devono essere eliminati dalla voce B.I.2 dell'attivo dello Stato patrimoniale (gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 ai soli fini riclassificatori).

13.3 Aspetti fiscali

La normativa fiscale non fornisce una definizione delle spese di pubblicità e propaganda rispetto a quelle di rappresentanza, ma si limita a indicare i differenti trattamenti fiscali, presupponendo una differenza tra le due fattispecie. In particolare, quindi, ai fini dell'applicazione della corretta disciplina fiscale è necessaria, a monte, una corretta distinzione delle suddette spese. La giurisprudenza e la prassi hanno individuato la linea di demarcazione tra le due tipologie di spese, precisando che:

- le spese di pubblicità:
 - *“sono spese sostenute allo scopo di incrementare le vendite, perché si spera che consentano di acquisire nuova clientela o permettano di ampliare il fatturato nei confronti della clientela già esistente”* (sentenza della Corte di Cassazione dell' 8 giugno 2000, n. 7803);
 - *“si caratterizzano per il fatto di prevedere da parte del percipiente obblighi di fare, non fare o permettere derivanti da accordi contrattuali”* (risoluzione 137/E dell' 8 settembre 2000);

- “sono quelle che mirano alla realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente alla pubblicizzazione dei prodotti, marchi servizi o comunque dell’attività svolta” e che vengono sostenute al fine di “ottenere un incremento; più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei cicli produttivi” (sentenza della Corte di Cassazione del 5 marzo 2007, n. 9567);
- le spese di rappresentanza:
- “sono costi sostenuti al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l’immagine” (sentenza della Corte di Cassazione dell’ 8 giugno 2000, n. 7803);
- sono caratterizzate dalla “gratuità”, ovvero dalla mancanza di un corrispettivo specifico da parte dei destinatari della prestazione (risoluzione 137/E dell’ 8 settembre 2000);
- sono quelle che “mirano a sostenere la generica immagine dell’impresa, senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale” e che vengono sostenute “senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale” (sentenza della Corte di Cassazione del 5 marzo 2007, n. 9567);

In particolare, infine, il comitato consultivo per le norme antielusive, nel parere del 9 maggio 2007, n. 18 ha precisato che “le spese sostenute da una società per organizzare eventi informativi ... (nei confronti della clientela)... sono da considerare spese di pubblicità e propaganda e, come tali, soggette alla relativa disciplina se finalizzate ad incrementare i processi di vendita e, conseguentemente i ricavi”.

Sulla base della previgente versione dell’articolo 108, comma 2, primo periodo, le spese di pubblicità erano deducibili, a scelta dell’imprenditore:

- interamente nell’esercizio in cui sono state sostenute;
- in quote costanti in tale esercizio e nei quattro successivi.

L’articolo 13-bis, comma 2, lettera c), n. 2. del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, conv. con modificazioni nella Legge 27 febbraio 2017 n. 19, ha previsto la soppressione del sopra citato secondo comma primo periodo dell’articolo 108 del Tuir inerente le spese di pubblicità e propaganda. In conseguenza di tale modifica anche alle spese di pubblicità e propaganda viene applicata, da un punto di vista fiscale, la disciplina generale prevista dal novellato comma 1 dell’articolo 108 del Tuir secondo il quale le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Tale nuova disposizione ha efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Di conseguenza, ai fini fiscali:

- per le spese rilevate a partire dal bilancio 2016: il trattamento fiscale segue le regole contabili (quindi l’unico limite di deducibilità è costituito dalla quota delle spese imputabili a conto economico);
- per le spese già rilevate anteriormente al 2016: l’eventuale processo di ammortamento fiscale delle spese di pubblicità a suo tempo capitalizzate e che, per effetto dell’applicazione dei nuovi OIC dovesse essere eliminata dall’attivo patrimoniale con imputazione diretta al patrimonio netto, dovrà proseguire fino alla relativa conclusione (pertanto, a titolo esemplificativo, una spesa di pubblicità capitalizzata nel 2015 rimarrà fiscalmente deducibile secondo il criterio fiscale inizialmente adottato, ovvero in cinque anni in quote costanti).

14. L’USUFRUTTO SU AZIONI

L’usufrutto su azioni si estrinseca in un’attività finanziaria tramite la quale chi 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. Inoltre, il principio contabile prevede che:

- per il cessionario, il costo sostenuto per l'acquisizione di questo diritto costituisce una spesa relativa a più esercizi, iscrivibile alla voce B.l.7 "altre" immobilizzazioni immateriali;
- l'ammortamento del costo rappresentato dall'usufrutto su azioni deve essere effettuato sulla base della durata del diritto.

Dal punto di vista fiscale, ricordiamo che la riforma tributaria ha modificato il regime fiscale relativo all'usufrutto in quanto è stato inserito il comma 8 dell'articolo 109 del T.U.I.R. il quale prevede che *"in deroga al comma 5 non è deducibile il costo sostenuto per l'acquisto del diritto d'usufrutto o altro diritto analogo relativamente ad una partecipazione societaria da cui derivino utili esclusi ai sensi dell'articolo 89"*. La ratio della norma in esame è quella di evitare che il contribuente possa dedurre costi collegati a proventi esclusi da imposizione; infatti qualora la società cessionaria deducesse il costo di acquisto del diritto di usufrutto riuscirebbe ad abbattere il proprio reddito imponibile in quanto tale deduzione troverebbe contropartita in utili da partecipazione che concorrerebbero a formare il reddito solo per il 5% del loro ammontare (40% nel caso di impresa individuale).

L'Assonime nella circolare n. 32 del 14 luglio 2004 ha osservato che le finalità della norma sono chiare in quanto *"il costo di acquisizione dell'usufrutto esula, in base alla valutazione del legislatore, delle spese ordinarie di gestione della partecipazione e, dunque, non può essere ricompreso fra i costi che si considerano "sostituiti" dal meccanismo forfetario di tassazione del 5% per i dividendi. Esso, pertanto, si rende obiettivamente indeducibile, in quanto correla a cespiti che generano frutti (dividendi) non imponibili"*. Secondo l'Associazione, in base al dettato dell'articolo 9 del T.U.I.R. la costituzione dell'usufrutto dovrebbe rientrare, per il socio trasferente che conserva la nuda proprietà, fra le operazioni realizzative di plusvalenze esenti, ove ricorrano le condizioni previste dall'articolo 87 del T.U.I.R.

Occorre sottolineare che la disposizione derogatoria dell'articolo 109, comma 8 non opera nel caso in cui la cessione del diritto di usufrutto o di altro diritto analogo non comporti anche il trasferimento della titolarità dei dividendi agli effetti fiscali (cfr. Circolare Ministeriale del 16 giugno 2004). In questo caso la società cessionaria, non potendo fruire dell'esclusione accordata per i dividendi, non è in grado di abbattere il proprio imponibile; ad esempio, nell'ipotesi in cui il nudo proprietario si riservi il diritto ai dividendi e conceda all'usufruttuario solo l'esercizio del diritto di voto in base all'articolo 2352 del Codice Civile, l'ineducibilità del costo comporterebbe una penalizzazione per l'acquirente in quanto egli non beneficia dell'esclusione da imposizione dei dividendi.

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

I costi sostenuti per l'acquisizione di una commessa, 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.

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 e possono essere qui di seguito esplicitati:

- 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 le lavorazioni in stabilimento;
- i costi d'impianto e di organizzazione del cantiere, cioè quelli di approntamento delle installazioni di cantiere, di trasporto in sito del macchinario, ecc;

Il differimento dei costi pre-operativi relativi a una commessa pluriennale deve rispettare le seguenti condizioni:

1. i costi devono essere specificatamente sostenuti per una commessa;
2. l'assegnazione della commessa deve avvenire prima della data di redazione del bilancio;
3. deve essere ragionevolmente certo che il costo sostenuto sia recuperabile attraverso il margine della commessa.

Nel caso in cui la società adotti il metodo della percentuale di completamento, i costi pre-operativi devono essere differiti quando sostenuti e ammortizzati in relazione allo stato di avanzamento dei lavori.

16. ONERI ACCESSORI SU FINANZIAMENTI

Il D.lgs. n. 139/2015 ha introdotto il criterio di valutazione dei crediti, titoli e debiti al costo ammortizzato. Questo criterio prevede l'inclusione dei costi di transazione nella determinazione del tasso di interesse effettivo. In precedenza, i costi di transazione su finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, erano iscritti nelle "Altre immobilizzazioni immateriali" ai sensi dell'OIC 24 rivisto nel 2014.

L'introduzione dell'istituto del costo ammortizzato ha determinato una modifica della disciplina relativa ai costi accessori su finanziamenti. Infatti, l'OIC 19 (2016) ha previsto, infatti, che i **costi accessori su finanziamenti** relativi ai debiti valutati al costo ammortizzato debbano essere inclusi nel calcolo del costo ammortizzato (i costi accessori relativi ai finanziamenti valutati al valore nominale devono essere iscritti, invece, tra i risconti attivi). Pertanto, la modifica normativa ha comportato l'eliminazione dall'OIC 24 dei costi accessori su finanziamenti dalla voce "Altre" immobilizzazioni immateriali.

17. COSTI PER IL TRASFERIMENTO E PER IL RIPOSIZIONAMENTO DEI CESPITI

I costi per il trasferimento e il riposizionamento dei cespiti di solito hanno la natura di costi d'esercizio; la capitalizzazione può essere operata solo nel caso in cui la rideterminazione del layout della produzione apporti un beneficio futuro in termini di ampliamento o miglioramento della capacità produttiva dell'impresa e, conseguentemente, una riduzione dei costi di produzione dei beni. In questo caso, il periodo di ammortamento deve essere relativamente breve (da 3 a 5 anni).

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

I costi sostenuti per il trasferimento e riposizionamento di singoli cespiti seguono la logica dettata dall'OIC 16, pertanto sono capitalizzati solo nel caso in cui rispettano i requisiti in esso indicati.

18. IL DIRITTO DI SUPERFICIE

Com'è noto, ai sensi dell'articolo 952 del Codice Civile²³, con l'acquisto del diritto di superficie un soggetto (c.d. "superficiario") può alternativamente:

- essere legittimato alla costruzione di un edificio su un suolo di proprietà altrui;
- acquistare la proprietà di un fabbricato esistente (c.d. "proprietà superficaria") senza, tuttavia, acquistare quella del terreno sottostante.

²³ Articolo 952, comma 1, del Codice Civile: "Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri che ne acquista la proprietà".

In buona sostanza, quindi, il diritto di superficie, in qualità di diritto reale di godimento, comprime il diritto di godimento spettante al proprietario, determinando una netta separazione tra il diritto di proprietà sul terreno stesso, da un lato, e il diritto di proprietà sull'opera che vi è costruita (o il diritto di costruirla) dall'altro.

Nel bilancio d'esercizio, l'acquisto del diritto di superficie può essere rilevato in capo al superficario:

- nella voce B.II.1) dell'attivo dello stato patrimoniale ("Terreni e fabbricati"), se considerato quale "onere accessorio" alla costruzione;
- nella voce B.I.7) dell'attivo dello stato patrimoniale ("altre" immobilizzazioni immateriali), nel caso in cui il fabbricato venga costruito in un periodo successivo a quello di acquisto del diritto di superficie;
- nella voce B.8 del conto economico ("costo per godimento di beni di terzi") nel caso in cui sia prevista la corresponsione di un canone periodico per tutta la durata del contratto.

Per quanto riguarda le implicazioni fiscali relative all'acquisto del diritto di superficie nella risoluzione Agenzia delle Entrate 5 luglio 2007 n. 157, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che:

- in caso di acquisto di un fabbricato strumentale con connesso il diritto di superficie: le quote di ammortamento del fabbricato devono ritenersi integralmente deducibili (e ciò in quanto le stesse non comprensive del valore del terreno);
- in caso di acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato: risulta applicabile la disciplina prevista dall'articolo 36, comma 7 e seguenti, del D.L. n. 223 del 2006 secondo cui "ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza" (e ciò in quanto l'acquisto del diritto di superficie a tempo indeterminato è assimilabile, nella sostanza, all'acquisto in proprietà del terreno). In particolare, in quest'ultimo caso, se il diritto di superficie (di durata illimitata) non è stato acquistato autonomamente, l'importo indeducibile deve essere determinato "in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo".

19. LE IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

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

Per quanto riguarda le immobilizzazioni immateriali in corso di costruzione, queste devono essere iscritte nella voce B.I.6, sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del bene e comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene). Questi costi rimangono iscritti tra le immobilizzazioni in corso fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui questi valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali.

20. LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

20.1 L'affrancamento dei disallineamenti nelle operazioni straordinarie in neutralità

Le operazioni straordinarie effettuate attraverso l'applicazione del regime di neutralità fiscale previsto dagli articoli 172 (fusione), 173 (scissione) e 176 (conferimento) del TUIR possono generare disallineamenti tra i valori civili e i valori fiscali dei beni che compongono il complesso aziendale trasferito, e ciò in quanto in capo alla società beneficiaria questi beni possono essere presi "in carico" a valori civilistici differenti da quelli fiscali.

In questo contesto, come vedremo più nel dettaglio di seguito, diversi provvedimenti normativi hanno introdotto, con condizioni e modalità differenti, e in deroga al generale regime di neutralità stabilito dagli articoli 172, 173 e 176 del TUIR, la possibilità di affrancare, ai fini fiscali, questi disallineamenti sia a *titolo oneroso* che a *titolo gratuito*.

A quest'ultimo riguardo, prima di procedere ulteriormente nella nostra analisi, può essere opportuno ricordare che il **riallineamento** dei valori civili e fiscali (che, come visto, è interessato dalle disposizioni sopra richiamate) consiste nella possibilità di "**allineare**" il minor valore fiscale di un bene al maggior valore civilistico dello stesso (si pensi, a titolo esemplificativo al caso di un bene iscritto in bilancio per 1.000 e avente un valore fiscalmente riconosciuto pari a 600. In questa ipotesi, optando per il riallineamento dei valori, è possibile, previo versamento di un'imposta sostitutiva sul valore di 400, ottenere il riconoscimento fiscale del valore civilistico del bene pari a 1.000. Per effetto di questo riallineamento le quote di ammortamento fiscalmente rilevanti potranno essere determinate sul maggior valore di 1.000).

20.1.1 L'affrancamento "a titolo oneroso"

A) L'agevolazione introdotta dalla legge finanziaria 2008 (1° deroga alla neutralità fiscale)

Il nuovo comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR prevede la possibilità del soggetto conferitario di optare, in luogo del regime di neutralità, per l'applicazione "*di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive ... sui maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali relativi all'azienda ricevuta*".

In buona sostanza, questa disposizione comporta:

- la possibilità per il conferitario di affrancare i "disallineamenti" esistenti tra i valori civili e fiscali relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali ricomprese nell'azienda ricevuta in base ad una scelta completamente autonoma (e, quindi, indipendentemente dal comportamento tenuto dal conferente) attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva;
- (conseguentemente) il venir meno della "corrispondenza quantitativa" tra la posizione del conferente e del conferitario che, invece, caratterizzava il regime previgente (ad ulteriore conferma, l'articolo 176, comma 1, del TUIR prevede la necessità del conferente di assumere "*quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita*").

In virtù dell'espresso rinvio contenuto nell'articolo 172, comma 10-bis e nell'articolo 173, comma 15-bis, del TUIR, il regime dell'imposta sostitutiva sopra illustrato può essere applicato, rispettivamente, con le modalità, le condizioni e i termini ivi stabiliti:

- dalla società incorporante o risultante dalla fusione
- dalla società beneficiaria dell'operazione di scissione;

per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito di questa operazione.

In ogni caso, come evidenziato anche nella relazione illustrativa, l'applicazione dell'imposta sostitutiva è finalizzata esclusivamente ad ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori civilistici e non, invece, a trasformare un'operazione fiscalmente neutra in una operazione realizzativa.

In questo contesto, il D.M. 25 luglio 2008²⁴ ha chiarito le modalità operative per riallineare le differenze esistenti tra il valore (civilistico) di iscrizione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali nel bilancio della società conferitaria e l'ultimo valore (fiscale) delle stesse in capo alla società conferente in conformità a quanto previsto dal sopra citato comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR.

In particolare questo provvedimento ha riconosciuto la possibilità di applicare la disciplina in esame per riallineare il valore civilistico e fiscale delle immobilizzazioni materiali ed immateriali classificabili ai numeri I e II della lettera B dell'attivo dello stato patrimoniale. Per effetto di questa previsione, quindi, a titolo esemplificativo, potranno essere affrancati:

- *tra le immobilizzazioni materiali*: i terreni, i fabbricati, gli impianti, i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali, gli altri beni, le immobilizzazioni in corso e gli acconti;
- *tra le immobilizzazioni immateriali*: i costi di impianto e ampliamento, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, le concessioni, le licenze, i marchi e i diritti simili, l'avviamento, le immobilizzazioni in corso e gli acconti.

Viceversa, sono esclusi dai valori affrancabili:

- gli oneri pluriennali;
- i c.d. "beni-merce" (ovvero i beni che costituiscono l'oggetto dell'attività svolta dall'impresa);
- le immobilizzazioni finanziarie (anche se connesse all'operazione di conferimento).

A quest'ultimo riguardo, nella circolare 25 settembre 2008 n. 57/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- il riferimento al "valore di iscrizione in bilancio" consente l'affrancamento anche quando il soggetto conferitario non iscrive nuovi maggiori valori nelle proprie scritture contabili, ma si limita a recepire il medesimo valore di iscrizione degli stessi risultante nel bilancio del soggetto conferente ("ereditando", in questo modo, i disallineamenti già esistenti in capo a quest'ultimo);
- non possono, invece, essere affrancati né i disallineamenti derivanti da deduzioni extracontabili effettuate ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera d), del TUIR, né eventuali altri disallineamenti relativi a beni già presenti nel bilancio della società conferitaria prima dell'operazione straordinaria;
- il riallineamento riguarda i valori relativi agli elementi classificati tra le "immobilizzazioni materiali ed immateriali" da parte del soggetto conferitario secondo quanto previsto dai principi contabili (e, quindi, indipendentemente dalla classificazione contabile dei medesimi beni effettuata, prima del conferimento, dal soggetto conferente);
- l'ultimo valore fiscale riconosciuto in capo al soggetto conferente deve ritenersi comprensivo anche degli eventuali maggiori valori emersi in bilancio in occasione di operazioni di riorganizzazione aziendale effettuate ai sensi dell'articolo 1, commi 242-249, della legge n. 296/2006 (c.d. "bonus aggregazioni").

Con la risoluzione 6 dicembre 2010, n. 124/E, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato l'ipotesi di una società che:

- adotta i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio di esercizio;
- ha incorporato una società controllata, tramite un'operazione di fusione, dalla quale è scaturita una differenza da annullamento (disavanzo) pari all'eccedenza del costo d'acquisto della partecipazione rispetto al patrimonio netto contabile della società incorporata medesima;

²⁴ Pubblicato sulla G.U. 12 agosto 2008 n. 188.

- non ha imputato alcun maggior valore agli elementi patrimoniali della società incorporata e a fronte della differenza da annullamento ha iscritto una riserva negativa di patrimonio netto in ottemperanza a quanto previsto dal:
- IFRS n. 3: la fusione tra società soggette a comune controllo, non configurando un'acquisizione in senso economico, bensì una mera riorganizzazione della struttura societaria tra imprese riconducibili al medesimo gruppo economico, che non comporta alcuno scambio con economie terze, non è considerata "realizzativa" e non può, quindi, comportare l'iscrizione di maggiori valori sui beni della società incorporata;
- Documento ASSIREVI, OPI n. 1: "deviando di fatto dal criterio della continuità di valori, esige per ragioni di prudenza che la società risultante dalla fusione [...] storni la parte del valore della partecipazione nella società incorporata [...] che eccede il valore contabile dei beni ricevuti" richiedendo, a tale scopo, "una rettifica in diminuzione del patrimonio netto della società risultante dalla fusione";

specificando che la stessa non può "beneficiare del regime di imposizione sostitutiva di cui al comma 10-bis del menzionato articolo 172, per ottenere il riconoscimento fiscale dei "maggiori" valori riferiti ai beni della società incorporata, ed imputati, nel bilancio della società incorporante, a rettifica del patrimonio netto (in apposita riserva negativa di ammontare pari all'entità del disavanzo di fusione".

Ciò sulla base delle seguenti considerazioni:

- "il comma 10-bis dell'articolo 172 del TUIR consente di dare rilievo, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, alle differenze, che si originano in occasione di operazioni di fusione, tra i "maggiori valori iscritti in bilancio" dei beni ricevuti dalla società incorporante (o risultante dalla fusione) e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto incorporato (o fuso)";
- "la società incorporante, in seguito all'operazione straordinaria de qua, non ha imputato alle immobilizzazioni alcun maggior valore, recependo, di fatto, nel proprio bilancio i valori contabili (e fiscali) che le medesime avevano presso la società incorporata prima della fusione";
- "considerato il dato letterale della disposizione contenuta nel comma 10-bis dell'articolo 172 citato, si ritiene che la circostanza che la riserva negativa di patrimonio netto iscritta dalla società incorporante rifletta, dal punto di vista sostanziale, i plusvalori latenti sulle immobilizzazioni ricevute per effetto della fusione, non configuri un presupposto valido per poter beneficiare del regime in argomento; ciò in quanto, con riferimento alle predette immobilizzazioni, non si viene a generare alcun disallineamento tra valori civili iscritti in bilancio e corrispondenti valori fiscali";
- "tale soluzione interpretativa è, peraltro, coerente con la ratio della norma menzionata – quale emerge dalla relazione al decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 25 luglio 2008 – volta, in conformità con altri interventi della legge finanziaria 2008, "alla eliminazione, mediante opzione, dei disallineamenti tra i valori contabili e quelli fiscali, nell'ottica del rafforzamento, sotto il profilo dell'identità dei valori, del c.d. principio di derivazione e della conseguente semplificazione degli adempimenti".

A livello operativo, è importante ricordare che il riallineamento in esame può essere effettuato sia totalmente sia parzialmente (in questo senso, quindi, la decisione di affrancare i "disallineamenti" deve essere effettuata sulla base di opportune valutazioni di convenienza, considerando il risparmio fiscale che potrà derivare per effetto di questa scelta²⁵).

In particolare, nell'ipotesi di riallineamento parziale:

²⁵ Ad esempio, la deducibilità delle maggiori quote di ammortamento che, proprio per effetto dell'affrancamento, saranno fiscalmente riconosciute. Per questo motivo la decisione in merito all'affrancamento deve considerarsi particolarmente appetibile per i beni che hanno un processo di ammortamento breve

- l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni²⁶ da determinare:
- per le immobilizzazioni materiali diverse dagli immobili (ivi compresi gli impianti e i macchinari ancorché infissi al suolo); in funzione del relativo anno di acquisizione e del coefficiente di ammortamento;
- per i beni immobili in base alla suddivisione tra:
 - a) aree fabbricabili aventi medesima destinazione urbanistica;
 - b) aree non fabbricabili;
 - c) fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del TUIR (c.d. "fabbricati strumentali per destinazione");
 - d) fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 43, comma 2, secondo periodo, del TUIR (c.d. "fabbricati strumentali per natura");
 - e) fabbricati previsti dall'articolo 90 del TUIR (c.d. immobili patrimonio);
- (viceversa) per le immobilizzazioni immateriali, compreso l'avviamento, l'affrancamento può essere operato singolarmente per ciascuna di esse;
- l'applicazione dell'imposta sostitutiva può riguardare anche solo una quota e non l'intero ammontare del disallineamento relativo ai beni facenti parte della singola categoria omogenea;
- deve essere adottato un criterio uniforme di individuazione della quota riferibile a ciascun bene ricompreso nella categoria omogenea oggetto di affrancamento (a titolo esemplificativo, qualora si intenda riallineare il 70% dei disallineamenti relativi ai macchinari entrati in funzione in un certo anno, dovrebbe applicarsi lo stesso parametro di riferimento rispetto a tutti i beni di questa categoria, avendo riguardo, per stabilire il riallineamento riferibile a ciascun bene, alla divergenza esistente tra il valore netto di partenza e il valore di iscrizione presso la società conferitaria).

Nello specifico, poi:

- (in caso di riallineamento) i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva ai fini IRES e IRAP sono riconosciuti a partire dal periodo d'imposta in cui è stata esercitata l'opzione con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva;
- l'opzione per l'imposta sostitutiva può essere esercitata anche o solo per riallineare le differenze già esistenti presso la società conferente e conservate dalla società conferitaria (tuttavia, se queste differenze sono state originate dalle deduzioni extracontabili indicate nel quadro EC della dichiarazioni dei redditi, in via prioritaria occorrerà applicare il regime di imposta sostitutiva stabilito dall'articolo 1, comma 48, della legge finanziaria 2008, seguendo le relative disposizioni di attuazione contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 marzo 2008);
- le differenze esistenti tra i valori civili e fiscali delle immobilizzazioni cedute nel corso dello stesso periodo d'imposta di esercizio dell'opzione anteriormente al versamento della prima rata dovuta dell'imposta sostitutiva devono essere escluse dall'applicazione dell'imposta stessa (e ciò coerentemente con la condizione risolutiva che disconosce l'efficacia dell'affrancamento in caso di cessione dei beni entro il quarto periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione, in ciò evitando il pagamento di un'imposta sostitutiva che successivamente dovrebbe essere riaccreditata a favore del contribuente).

²⁶ Articolo 1, comma 2, D.M. 25 luglio 2008.

Recentemente, con la **circolare 4 marzo 2010 n. 8/E**, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito il trattamento fiscale applicabile ad una posta iscritta a titolo di avviamento (già affrancata ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR ovvero, in alternativa, ai sensi dell'articolo 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 che verrà analizzato di seguito) e facente parte di un'azienda conferita in regime neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del TUIR. In particolare, al riguardo, è stata precisata:

- la necessità di escludere dal valore fiscale dell'azienda trasferita alla conferitaria il valore dell'avviamento (quest'ultimo, infatti, deve restare in capo al conferente anche nel caso in cui lo stesso dovesse essere già stato stornato a livello contabile);
- la necessità del soggetto conferente di:
 - attribuire alla partecipazione ricevuta un costo fiscale corrispondente a quello dell'azienda conferita con esclusione dell'avviamento;
 - proseguire nel processo di ammortamento fiscale dell'avviamento (eventualmente in via extracontabile nel caso in cui questa posta dovesse essere già stata eliminata dal bilancio);
- (previa sussistenza dei presupposti necessari a tal fine) la possibilità del conferitario di iscrivere ex novo di una posta a titolo avviamento e di optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 176, comma 2, del TUIR.

Contrariamente a quanto affermato in merito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 4 marzo 2010 n. 8/E, nella norma di comportamento **8 giugno 2011 n. 181**, l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (AIDCEC) ha sostenuto, invece, che, nell'ipotesi in cui il conferente abbia già iscritto nella propria contabilità una posta a titolo di avviamento, a seguito dell'operazione di conferimento d'azienda, il conferitario ha la possibilità di acquisire lo stesso unitamente agli elementi che compongono l'azienda (e, in questo modo, subentrare nel valore fiscale che l'avviamento stesso aveva in capo al conferente), indipendentemente dal valore (superiore o inferiore da quello al quale era iscritto nella contabilità del conferente) di iscrizione nella propria contabilità.

In particolare, questa conclusione risulta avvalorata dalla considerazione che l'avviamento rappresenta una qualità dell'azienda, inscindibile dalla stessa, che non può circolare autonomamente e si trasferisce necessariamente con essa²⁷.

Al riguardo, infatti, nella norma di comportamento in oggetto è stato specificato che:

- “la previsione normativa, che sancisce **la neutralità fiscale del conferimento d'azienda** e quindi il subentro del conferitario nei valori degli elementi dell'azienda fiscalmente riconosciuti in capo al conferente, si applica alla totalità degli elementi che formano l'azienda e che con essa si sono trasferiti”;
- “[...] pertanto, **il disposto dell'articolo 176 si applica necessariamente anche all'avviamento**; ne consegue che **il conferitario subentra nel valore fiscale che l'avviamento aveva in capo al conferente, indipendentemente dal valore al quale lo iscrive nella propria contabilità. L'eventuale iscrizione dell'avviamento nella contabilità del conferitario ad un valore diverso da quello fiscalmente riconosciuto in capo al conferente produce esclusivamente un disallineamento tra valore civilistico e costo fiscale, da gestire con le medesime modalità che, in caso di disallineamento di valori, si applicano per qualunque altro elemento dell'attivo**”;

²⁷ Sul punto, la norma di comportamento 8 giugno 2011 n. 181 dell'AIDCEC evidenzia che “nell'istante in cui l'azienda si trasferisce al conferitario, essa è quindi caratterizzata e composta anche dal proprio avviamento, che è lo stesso che sussisteva in capo al conferente. [...] in sede di conferimento quello che viene rilevato nella contabilità del conferitario è quindi il medesimo avviamento che già sussisteva in capo al conferente, vale a dire la medesima “qualità” dell'azienda, anche se tale avviamento viene iscritto nella contabilità del conferitario per un valore diverso (superiore o inferiore) da quello al quale era iscritto nella contabilità del conferente”.

- “il conferitario, inoltre, nel rispetto del principio di neutralità fiscale del conferimento sancito dall’articolo 176 del TUIR, potrà dedurre fiscalmente l’ammortamento dell’avviamento per lo stesso importo e con gli stessi limiti che trovavano applicazione in capo al conferente”;
- “poiché l’avviamento si trasferisce al conferitario unitamente all’azienda, il conferente dismette tale elemento, sia contabilmente che fiscalmente, unitamente agli elementi che concorrono a formare l’azienda ed assume quale valore fiscale della partecipazione ricevuta lo stesso valore fiscale che aveva l’azienda conferita nel suo complesso, comprensivo dell’eventuale valore fiscale dell’avviamento”.

In precedenza, nella norma di comportamento **20 ottobre 2010 n. 178**, la medesima Associazione ha rilevato che, in applicazione del regime di neutralità previsto dall’articolo 176 del TUIR, il costo degli elementi attivi e passivi fiscalmente riconosciuto in capo al conferitario corrisponde a quello già riconosciuto in capo al conferente alla data di effetto del conferimento, indipendentemente dalla tecnica contabile e valutativa adottata in sede di conferimento²⁸.

Coerentemente con quanto sopra, l’AIDCEC ha evidenziato che:

- il conferitario è tenuto a calcolare le quote di ammortamento fiscalmente deducibili assumendo a riferimento il costo fiscale della società conferente ed applicando allo stesso i coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988 (in caso di immobilizzazioni materiali) ovvero i criteri di deducibilità previsti dagli articoli 103 e 108 del TUIR (in caso di immobilizzazioni immateriali o di spese relative a più esercizi);
- la deducibilità degli ammortamenti così calcolati è riconosciuta anche nell’ipotesi in cui, sulla base della tecnica contabile e valutativa utilizzata dal conferitario, le quote di ammortamento dovessero risultare superiori a quelle imputate civilisticamente a conto economico (in questa ipotesi sarà possibile operare una variazione in diminuzione direttamente in sede di dichiarazione dei redditi in conformità a quanto previsto dall’articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR);
- nel caso in cui i minori ammortamenti imputati a conto economico siano la conseguenza di un allungamento del piano di ammortamento operato in conformità alle regole civilistiche, la differenza rispetto agli importi che sarebbero stati ottenuti continuando il piano originario risulterà indeducibile (e ciò in quanto questo comportamento, se adottato dalla conferente, avrebbe avuto come effetto quello di ottenere unicamente la deducibilità degli importi imputati a conto economico). In ogni caso questa differenza sarà comunque deducibile negli anni successivi come ammortamento imputato a conto economico dalla conferitaria in seguito all’allungamento del periodo di ammortamento.

Le modalità di esercizio dell’opzione per l’imposta sostitutiva

Il conformità a quanto previsto dal comma 2-ter dell’articolo 176 del TUIR, l’applicazione dell’imposta sostitutiva può essere esercitata:

- dalla “società conferitaria”;
- “nella dichiarazione dei redditi relativa all’esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l’operazione o in quella del periodo successivo”.

In particolare, la misura dell’imposta sostitutiva è stata differenziata, per scaglioni in base all’entità dei valori oggetto di affrancamento e attraverso l’applicazione delle seguenti aliquote:

- **12%**, sulla parte dei maggiori valori complessivamente ricompresi nel limite di € 5.000.000;

²⁸ Ciò fatto salvo l’esercizio dell’affrancamento ai fini fiscali (analizzato di seguito) dei maggiori valori iscritti in bilancio in relazione alle immobilizzazioni immateriali e materiali relative all’azienda conferita.

- **14%**, sulla parte dei maggiori valori che eccede € 5.000.000 e fino a € 10.000.000;
- **16%**, sulla parte dei maggiori valori che eccede € 10.000.000.

Nello specifico, ai fini del riconoscimento del riallineamento, è necessario versare:

- la prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta (ovvero il 30%) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui è stata esercitata l'opzione (con il versamento della prima rata, quindi, l'opzione si perfeziona in modo irreversibile e non viene meno nell'ipotesi di mancato versamento delle rate successive);
- la seconda e la terza rata (maggiorate dei relativi interessi in misura pari al 2,5%) entro il termine previsto, rispettivamente, per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai due periodi d'imposta successivi.

Con riferimento a quanto sopra, ai fini della determinazione dell'aliquota applicabile per l'affrancamento, nella circolare 25 settembre 2008 n. 57/E, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato:

- la necessità di considerare l'ammontare complessivo dei maggiori valori da affrancare, anche se relativi a più operazioni di conferimento che l'impresa conferitaria intende affrancare nel periodo d'imposta (e ciò a differenza di quanto in precedenza sostenuto dall'Assonime nella circolare n. 51/08, paragrafo 3.2.9. Pertanto, nel caso in cui uno stesso soggetto dovesse essere destinatario di più conferimenti d'azienda, ai fini dell'individuazione delle aliquote applicabili è necessario considerare la totalità dei maggiori valori che si intendono affrancare, cumulando tutte le operazioni effettuate nel medesimo periodo d'imposta);
- nell'ipotesi di opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in entrambi i periodi di esercitabilità dell'opzione con riferimento alla stessa operazione di conferimento: la necessità di considerare, nel secondo periodo, le differenze di valore già assoggettate complessivamente ad imposta sostitutiva nel primo periodo (in conformità a quanto previsto dall'articolo 1, comma 5, del D.M. 25 luglio 2008).²⁹

Esempio

Si consideri il seguente caso in cui un soggetto riceve due distinti conferimenti d'azienda (conferimento A e conferimento B) nel medesimo periodo d'imposta.

Nel caso in esame:

- nel primo periodo l'opzione viene esercitata:
- per i disallineamenti relativi al conferimento A: in misura integrale;
- per i disallineamenti relativi al conferimento B: in misura parziale;
- nel secondo periodo l'opzione viene esercitata per i disallineamenti residui relativi al conferimento B.

	Disallineamenti emersi	Disallineamenti affrancati nel 1° periodo	Disallineamenti affrancati nel 2° periodo
Conferimento A	6.000.000	6.000.000	-

²⁹ Questa disposizione ha, evidentemente, la finalità di evitare che, esercitando l'opzione per la stessa operazione straordinaria nei due periodi d'imposta utili, si possa beneficiare sempre della aliquota più favorevole.

Conferimento B	2.800.000	1.000.000	1.800.000
Disallineamenti affrancati	8.800.000	7.000.000	1.800.000
Aliquota	12% su 5.000.000 14% su 3.800.000	12% su 5.000.000 14% su 2.000.000	14% su 1.800.000 (252.000)

Nel primo esercizio, pertanto, il conferitario applicherà l'aliquota del 12% su 5.000.000 e del 14% su 2.000.000 mentre nel secondo esercizio, i rimanenti disallineamenti pari a 1.800.000 sosteranno l'aliquota progressiva del 14%, in quanto tale sarebbe stata se l'opzione fosse stata esercitata totalmente in un unico periodo d'imposta.

L'imposta sostitutiva così determinata deve essere versata (ai sensi dell'articolo 1, comma 47, della legge finanziaria 2008) in tre rate annuali e, in particolare:

- la prima di importo pari al 30% dell'imposta totale;
- la seconda pari al 40%;
- la terza pari al restante 30% (la seconda e la terza rata, inoltre, devono essere maggiorate, a titolo di interesse, del 2,5%).

Gli effetti dell'opzione per l'imposta sostitutiva

Come evidenziato nel paragrafo precedente, i maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva sono riconosciuti, ai fini dell'ammortamento "a partire dal periodo di imposta nel corso del quale è stata esercitata l'opzione".

A quest'ultimo riguardo, nella circolare 25 settembre 2008 n. 57/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "... seppur la lettera della norma primaria faccia riferimento al solo ammortamento ... i maggiori valori affrancati si considerano fiscalmente riconosciuti a tutti gli effetti, come ad esempio, per il calcolo del plafond delle spese di manutenzione ai sensi dell'articolo 102, comma 6, del TUIR".

Oltre a quanto sopra, il comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR prevede una specifica condizione sospensiva per la fruizione dell'agevolazione citata. In questo senso, infatti, l'affrancamento è inefficace in caso di realizzo delle immobilizzazioni oggetto di riallineamento entro la fine del terzo periodo d'imposta successivo a quello di esercizio dell'opzione (mediante operazioni di cessione, conferimento, assegnazione ai soci, autoconsumo e destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa³⁰. Viceversa, non rilevano gli eventuali trasferimenti effettuati in occasione di operazioni fiscalmente neutrali quali la fusione, la scissione e il conferimento d'azienda. In questo caso l'imposta sostitutiva relativa ai beni oggetto di realizzo anticipato potrà essere recuperata mediante lo scomputo dall'IRES dovuta ai sensi degli articoli 22 e 79 del TUIR. A

³⁰ L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 11 giugno 2010 n. 50/E, ha precisato che il trasferimento ex lege (previsto dalle disposizioni di settore) della proprietà dei beni oggetto di affrancamento (nel caso di specie, il trasferimento della proprietà delle reti di distribuzione del gas al Comune concedente), in cambio di nessun corrispettivo, determina, se effettuato nel c.d. "periodo di sorveglianza" di tre anni, la decadenza dei benefici del regime dell'imposta sostitutiva, in quanto "tale evento può essere ricondotto tra le ipotesi di cessione a titolo oneroso di cui all'articolo 86, comma 1, lettera a), del TUIR, il che comporta, nel caso specifico, a fronte di un corrispettivo pari a zero, il realizzo di una minusvalenza deducibile ai sensi dell'articolo 101, comma 1, del TUIR".

conferma di quanto sopra si veda la **circolare Agenzia delle Entrate 13 marzo 2009 n. 8/E, paragrafo 3.4).**

In caso contrario:

- il costo fiscale dei beni “affrancati” deve essere ridotto in misura corrispondente ai maggiori valori assoggettati ad imposta sostitutiva e dell’eventuale maggior ammortamento dedotto (in pratica, nell’ipotesi di cessione dei beni affrancati prima del decorso dei termini di legge, la plusvalenza o la minusvalenza fiscalmente rilevante dovrà essere determinata senza tener conto dei maggiori valori iscritti affrancati);
- l’imposta sostituita relativa ai beni oggetto di realizzo anticipato potrà essere recuperata mediante scomputo dall’IRES dovuta ai sensi dell’articolo 79 del TUIR.

Per completezza, è opportuno evidenziare che l’esercizio dell’opzione per l’applicazione dell’imposta sostitutiva da parte del soggetto conferitario non determina alcun effetto in capo al soggetto conferente. Quest’ultimo, pertanto, assumerà quale valore della partecipazione ricevuta, l’ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell’azienda conferita.

La decorrenza

Per quanto riguarda la decorrenza temporale, si ricorda che³¹:

- (in linea generale) questa disciplina è applicabile alle operazioni di conferimento d’azienda effettuate a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007 (ovvero, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare³², a decorrere dal 1° gennaio 2008,);
- è comunque riconosciuta la possibilità di affrancare i c.d. “disallineamenti progressi” relativi alle operazioni di conferimento d’azienda (c.d. “regime transitorio”):
 - effettuate entro il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007;
 - nei limiti dei disallineamenti ancora esistenti alla chiusura di questo periodo o di quello successivo (e risultanti dal quadro RV della dichiarazione dei redditi).

In particolare, l’opzione per l’affrancamento dei maggiori valori può essere esercitata nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d’imposta successivo a quello di effettuazione dell’operazione, mediante una specifica opzione da esercitare, rispettivamente, nella dichiarazione dei redditi relativa all’esercizio nel corso del quale è posta in essere l’operazione ovvero in quella del periodo d’imposta successivo.

Si ricorda che, ai sensi dell’articolo 2436, comma 5, del Codice Civile, per il conferimento d’azienda, il momento in cui l’operazione si considera effettuata coincide con la data di iscrizione della relativa delibera di aumento del capitale sociale presso il registro delle imprese.³³

Esempio

Relativamente all’operazione di conferimento d’azienda perfezionata nel corso del periodo d’imposta 2008, l’opzione potrà essere esercitata nella dichiarazione dei redditi 2008 – Modello Unico 2009 –

³¹ Articolo 1, comma 47, della legge finanziaria 2008.

³² Si ricorda che devono intendersi “coincidenti con l’anno solare”, non solo i periodi d’imposta che iniziano in data 1° gennaio e chiudono in data 31 dicembre, ma anche quelli di durata diversa da dodici mesi che, pur cominciando in data diversa dal 1° gennaio, si chiudono in data 31 dicembre.

³³ Per i conferimenti d’azienda in società di persone rileverà, invece, in linea generale, la data indicata nell’atto di conferimento (anche in questo caso il conferimento dovrà essere iscritto nel Registro delle imprese. Tuttavia, ai sensi dell’articolo 2300, comma 1, del Codice Civile, anche prima di questa iscrizione, il conferimento sarà ugualmente efficace e produrrà i propri effetti per la società, per i soci e per i terzi che ne abbiano avuto conoscenza).

facendo riferimento ai disallineamenti esistenti alla chiusura del periodo d'imposta 2008 (ovvero al 31.12.2008) ed evidenziati nel quadro RV della relativa dichiarazione dei redditi.

Viceversa, nell'ipotesi di esercizio dell'opzione nel successivo periodo d'imposta 2010, occorrerà fare riferimento ai disallineamenti ancora esistenti al 31.12.2009 indicati nel quadro RV della dichiarazione Unico 2010.

La sovrapposizione con il regime dell'affrancamento gratuito previsto dalla legge finanziaria 2006 (c.d. "bonus aggregazioni")

La disciplina relativa al riallineamento "oneroso" sopra illustrata può, in taluni casi, sovrapporsi con il c.d. "affrancamento gratuito" previsto dall'articolo 1, comma 242-249, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 che, come vedremo di seguito, consente il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nella contabilità da parte del soggetto conferitario a titolo di avviamento ovvero di incremento del valore dei beni strumentali materiali ed immateriali conferiti (ovviamente, nei limiti della perizia civilistica di stima) per un ammontare complessivo non superiore a € 5.000.000 nel caso in cui:

- il conferitario rientra tra i soggetti previsti dall'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR (ovvero è costituito nella forma di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato);
- le imprese³⁴ partecipanti all'operazione di conferimento sono operative da almeno due anni.

Nello specifico:

- nel caso in cui l'affrancamento venga richiesto relativamente ad una medesima operazione di conferimento d'azienda per la quale si è già fruito del c.d. "affrancamento gratuito" sopra illustrato:
 - l'affrancamento "oneroso" previsto dalla legge finanziaria 2008, potrà essere effettuato soltanto sui residui maggiori valori eventualmente presenti in bilancio (e non riconosciuti fiscalmente in quanto eccedenti il limite di 5.000.000 di €);
 - ai fini dell'individuazione dell'aliquota a cui assoggettare il residuo ammontare dei disallineamenti presenti, non si dovrà considerare la parte dei maggiori valori che è già stata fiscalmente riconosciuta gratuitamente attraverso il "bonus aggregazioni";
- nel caso in cui l'affrancamento venga richiesto con riferimento ad una successiva operazione di conferimento d'azienda posta in essere da parte del medesimo soggetto che ha già usufruito del "bonus aggregazioni": in questa ipotesi l'ultimo valore fiscale riconosciuto in capo al soggetto conferente sarà comprensivo dei maggiori valori già iscritti in bilancio in occasione di operazioni di riorganizzazione aziendale e che hanno già beneficiato del c.d. "bonus aggregazioni".

Esempio

A seguito di un'operazione di conferimento, la società conferitaria iscrive valori civilistici delle immobilizzazioni ricevute pari a 15.000.000 di euro.

Il valore fiscale delle medesime immobilizzazioni presso il soggetto conferente è pari a 6.000.000 di euro.

Pertanto, il disallineamento tra valore civile e fiscale ammonta a 9.000.000 di euro (15.000.000 – 6.000.000).

³⁴ Il generico utilizzo del termine "imprese" è legato al fatto che la norma non prevede specifiche caratteristiche per i soggetti partecipanti all'operazione di aggregazione aziendale che, pertanto, in virtù di quanto stabilito nella circolare 21 marzo 2007, n. 16/E, possono essere anche soggetti non residenti o con "una forma societaria diversa da quella delle società di capitali".

In questo caso, la società conferitaria, ricorrendo i requisiti previsti dalla disciplina del *bonus aggregazioni*, ha ottenuto il riconoscimento fiscale “gratuito” del maggior valore delle immobilizzazioni nei limiti di 5.000.000 di euro e, quindi, ha incrementato il valore fiscalmente riconosciuto delle stesse fino a 11.000.000 di euro (6.000.000 + 5.000.000).

Nell'ipotesi in cui la società conferitaria intenda altresì optare per la disciplina dell'imposta sostitutiva, essa dovrà applicare l'aliquota relativa al primo scaglione (pari al 12%) sull'ammontare residuo del disallineamento tra valore civile e fiscale ancora esistente, ossia fino a 4.000.000 di euro (15.000.000 – 11.000.000).

B) La rivalutazione delle attività immateriali e delle altre attività dalle operazioni straordinarie prevista dal D.L. n. 185/2008 (2° deroga alla neutralità fiscale)

L'articolo 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 ha riconosciuto, in deroga al possibile affrancamento già previsto dal comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR sopra analizzato, un'ulteriore facoltà costituita dalla possibilità di assoggettare, in tutto o in parte, gli eventuali maggiori valori iscritti in bilancio a titolo di **avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali** e derivanti dall'effettuazione di operazioni straordinarie (fusione, scissione e conferimento d'azienda) all'imposta sostitutiva prevista dal medesimo comma 2-ter con, tuttavia, l'applicazione di un'aliquota fissa stabilita in misura pari al 16% (ovviamente, anche in questo caso, l'opzione ha lo scopo di dare rilevanza fiscale ai maggiori valori iscritti in bilancio).

Per favorire le operazioni di riorganizzazione aziendale da parte delle imprese, il comma 95 della legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) ha ridotto da 10 a 5 anni il periodo di ammortamento di avviamento e marchi iscritti in bilancio a seguito di operazioni straordinarie di fusione, scissione e conferimento d'azienda, se tali cespiti sono oggetto di riallineamento speciale in base all'articolo 15, comma 10, del D.L. 185/2008, attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 16%. Il successivo comma 96 della legge di Stabilità 2016 ha disposto che la modifica normativa vale per le operazioni di aggregazione aziendale poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (esercizio 2016 per i soggetti solari). Questa disposizione ha interessato sia i soggetti non IAS che i soggetti IAS.

Inoltre, il comma 11 dell'art. 15 del D.L. n. 185/2008 ha riconosciuto la possibilità di applicare le disposizioni sopra illustrate anche al fine di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori civilistici attribuiti in bilancio ad **attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR**. In particolare:

tra le “*altre attività immateriali*” interessate dalla disposizione in esame deve farsi rientrare “... *qualsiasi immobilizzazione immateriale a vita indefinita*” (ad esempio: brevetti, licenze, aventi vita definita);

- ai fini del riallineamento l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione;
- i maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva sono fiscalmente riconosciuti (ai fini IRES e IRAP) a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui viene versata l'imposta sostitutiva (viceversa, la disciplina di affrancamento prevista dal citato comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR prevede la decorrenza dal periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata l'opzione);
- tuttavia il costo rivalutato risulta deducibile (soltanto) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale è stata versata l'imposta sostitutiva (questa differenza di trattamento temporale tra i valori civilistici e fiscali determina la necessità di rilevare nel bilancio d'esercizio la relativa fiscalità differita). In particolare:

a) il maggior valore iscritto sull'avviamento e sui marchi d'impresa (ex art. 103 del TUIR e articoli 5,6,7 del D.Lgs. n. 446/1997) può essere dedotto in misura non superiore ad 1/9 del relativo ammontare (anziché

1/18 come ordinariamente previsto), a prescindere dalla relativa imputazione dello stesso in conto economico;

b) il maggior valore delle “altre attività immateriali” è deducibile, ai fini fiscali, e a differenza di quanto previsto per l'avviamento e i marchi, nel solo limite dell'importo imputato a conto economico.

Il riallineamento delle altre attività

Il comma 11 dell'articolo 15 in esame ha riconosciuto, infine, la possibilità di applicare le disposizioni sopra illustrate anche al fine di riallineare i valori fiscali ai maggiori valori civilistici attribuiti in bilancio ad **attività diverse da quelle indicate nell'articolo 176, comma 2-ter, del TUIR** (ovvero. immobilizzazioni finanziarie e attivo circolante) che risultano iscritti tra le attività dello stato patrimoniale. Tuttavia, in questo caso:

- l'opzione può essere esercitata anche con riguardo a singole fattispecie (a quest'ultimo riguardo si ricorda che, secondo l'articolo 15, comma 5, del D.L. n. 185/2008 in esame, “per singole fattispecie si intendono i componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini delle qualificazioni di bilancio...”);
- i maggiori valori devono essere assoggettati a tassazione con applicazione delle aliquote ordinarie dell'IRPEF, dell'IRES ed IRAP (ed eventuali maggiorazioni) separatamente dall'imponibile complessivo;
- l'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione;
- il valore affrancato è riconosciuto dal periodo d'imposta di versamento dell'imposta sostitutiva;
- nel caso in cui s'intenda riallineare il valore dei crediti iscritti nell'attivo patrimoniale l'imposta sostitutiva è dovuta con aliquota pari al 20%.

Infine si ricorda che, per espressa previsione normativa (articolo 15, c. 12, D.L. n. 185/2008):

- le sopra citate disposizioni sono applicabili sia alle operazioni straordinarie effettuate a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (ossia dal 2007 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare);
- nel caso in cui alla data del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del D.L. n. 185/2008) dovesse essere già stata manifestata l'opzione prevista dall'articolo 1, comma 47, della legge n. 244/2007 con conseguente applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dal comma 2-ter dell'articolo 176 del TUIR (effetto che si può eventualmente verificare nell'ipotesi di una precedente opzione per il riallineamento previsto da questa disposizione), l'imposta sostitutiva potrà essere riliquidata versando la differenza entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (questo termine, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, scade a giugno 2009).

Il riallineamento per i soggetti IAS

L'articolo 15, comma 6, del D.L. n. 185/2008 ha riconosciuto il possibile riallineamento per le operazioni di aggregazione aziendale (fusioni, scissioni e conferimenti) intervenute tra i soggetti “IAS” ed effettuate nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (ovvero nell'anno 2008, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). In particolare, al riguardo, è stata riconosciuta la possibilità da parte del soggetto beneficiario (ovvero la società conferitaria, l'incorporante, risultante dalla fusione o la beneficiaria della scissione) di:

- effettuare, alternativamente, in modo autonomo il c.d. il riallineamento “globale” (previsto dal comma 4 dell'articolo in esame) o per singole differenze (previsto dal comma 5);

- con riferimento ai disallineamenti riferiti ai singoli soggetti che partecipano all'operazione di aggregazione.

Si ricorda che il riallineamento c.d. "globale" sopra citato previsto per i soggetti IAS:

- consiste nella possibilità di riallineare (a pagamento) ai fini IRES e IRAP (comprese eventuali addizionali), in via eccezionale, le differenze positive e negative risultanti all'inizio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (ovvero: 1° gennaio 2009 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) mediante specifica opzione da esercitarsi nella dichiarazione relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- interessa tutte le differenze positive e negative (ad eccezione di quelle esplicitamente escluse) derivanti dall'adozione degli IAS/IFRS e che non si sarebbero manifestate se le modifiche apportate agli articoli 83 e seguenti del TUIR dall'articolo 1, comma 58, della Finanziaria 2008 avessero trovato applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali (si tratta, in altre parole, di differenze riconducibili al mutamento dei criteri di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio. In particolare, secondo la Relazione illustrativa al decreto legge in esame, "*si tratta, ad esempio, dei fenomeni di derecognition degli strumenti finanziari (quali, le cartolarizzazioni dei crediti), diversamente trattati dagli IAS rispetto ai criteri tradizionali, delle fattispecie di locazione/vendita di beni, dell'imputazione dei ricavi di affiliazione (quali allacci telefonici), ecc.*");
- deve essere effettuato con le seguenti modalità:
 - 1) se la somma algebrica è positiva: la stessa deve essere assoggettata a tassazione con aliquota ordinaria IRES e IRAP (comprensiva di eventuali maggiorazioni), in forma separata rispetto all'imponibile complessivo (in modo che non sia possibile la compensazione con perdite dell'esercizio né con quelle pregresse);
 - 2) se il saldo è negativo: la deduzione concorre, per quote costanti pari a 1/5, alla formazione dell'imponibile del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e dei quattro successivi (normalmente: periodo 2009-2013).

Sono esclusi dal riallineamento in esame:

- le divergenze derivanti dalla prima applicazione degli IAS/IFRS (FTA, first time adoption) dalla valutazione dei beni fungibili e dall'eliminazione di ammortamenti, di rettifiche di valore e di fondi di accantonamento, per effetto dell'articolo 13, commi 2, 5 e 6 del D.L. n. 38/2005 (si tratta della continuazione della valutazione, ai soli fini fiscali, delle rimanenze di magazzino con il metodo cd. LIFO, dei costi dedotti, ai fini sia contabili che fiscali, e reiscritti nell'attivo patrimoniale in sede di FTA e dello stralcio dal passivo patrimoniale di taluni fondi di accantonamento considerati dedotti per effetto di specifiche disposizioni del TUIR (in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali ex art. 115 del TUIR e di consolidato fiscale nazionale e mondiale);
- i disallineamenti da quadro EC (ossia quelli effettuati in applicazione della parte della lettera b del comma 4 dell'art. 109 TUIR soppressa dalla Finanziaria 2008);
- le divergenze che si sarebbero comunque determinate anche a seguito dell'applicazione delle disposizioni del TUIR come modificate dall'art. 1, comma 58, della legge n. 244/07.

Nello specifico, questo riallineamento ha efficacia a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si procede al versamento dell'imposta (ovvero, generalmente, dal 2009).

In conformità a quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 15 del D.L. n. 185/2008, il medesimo riallineamento visto sopra può essere effettuato, anche con riguardo a **single differenze**, intendendo come tali i componenti reddituali e patrimoniali delle operazioni aventi la medesima natura ai fini:

- 1) delle qualificazioni di bilancio;
- 2) dei relativi rapporti di copertura.

Questa forma di riallineamento può rivelarsi particolarmente utile per le imprese che hanno vasti settori del bilancio disallineati e per le quali un riallineamento globale sarebbe eccessivamente oneroso.

Anche questa opzione può essere esercitata solo nella dichiarazione relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (normalmente: UNICO 2009), con versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Su ciascuna differenza (positiva) oggetto di riallineamento va applicata una imposta sostitutiva IRES e IRAP (ed eventuali addizionali) con aliquota del 16%, mentre il saldo eventualmente negativo non è deducibile.

Anche in questa ipotesi, l'effetto si ha a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si procede al versamento dell'imposta (generalmente dal 2009).

Per ulteriori approfondimenti in merito al riallineamento previsto per i soggetti IAS si vedano le circolari 11 giugno 2009 n. 28/E, 10 luglio 2009 n. 33/E e 4 marzo 2010 n. 8/E.

C) Le nuove ipotesi di riallineamento introdotte dal D.L. 6 luglio 2011 n. 98 (3° deroga alla neutralità fiscale)

Con l'inserimento dei commi 10-bis e 10-ter nell'articolo 15 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, l'articolo 23, comma 12, del D.L. 6 luglio 2011 n. 98 ha disciplinato due nuove ipotesi nelle quali viene consentito, a fronte del pagamento dell'imposta sostitutiva, l'esercizio dell'opzione *“al fine di riallineare i valori fiscali e civilistici relativi all'avviamento ed alle altre attività immateriali”*.

I primi chiarimenti in merito alle modalità di applicazione del riallineamento in esame sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 5 agosto 2011 n. 41.

Il nuovo riallineamento previsto dall'articolo 15, comma 10-bis, del D.L. n. 185/2008³⁵

Con riguardo all'ambito applicativo del riallineamento in esame, si consideri che:

- **a livello “soggettivo”**: l'opzione di riallineamento può essere esercitata sia dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali sia dalle imprese che redigono il bilancio secondo i principi contabili nazionali;
- **a livello “oggettivo”**: possono essere affrancati, secondo le modalità previste dall'articolo 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008, i maggiori valori civilistici inclusi nel costo delle **partecipazioni di controllo** iscritte nel bilancio d'esercizio dell'avente causa di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti di azienda), emersi in conseguenza di quest'ultime, a condizione che gli stessi siano stati contabilizzati, in modo autonomo, nel bilancio consolidato a titolo di **“avviamento”**, **“marchi d'impresa”** ed **“altre attività immateriali”** (a quest'ultimo riguardo, la relazione governativa al D.L. n. 98/2011 ha sottolineato che il riallineamento in esame ha la finalità di consentire l'accesso al regime sostitutivo *“alle operazioni straordinarie che hanno ad oggetto società il cui attivo di bilancio sia rappresentato, in tutto o*

³⁵ L'articolo 15, comma 10-ter, del D.L. n. 185/2008, avente ad oggetto fattispecie diverse da quelle trattate nel presente lavoro, consente l'affrancamento dei maggiori valori iscritti sulle partecipazioni di controllo emersi a seguito di operazioni, anche fiscali realizzative, quali l'acquisto dell'azienda - tra i cui elementi patrimoniali vi sia anche la partecipazione di controllo - o l'acquisto della stessa partecipazione di controllo, effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e in quelli precedenti. Possono, tuttavia, essere affrancati soltanto i maggiori valori della partecipazione di controllo che risultino autonomamente iscritti nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d'impresa ed altre attività immateriali.

in parte, da partecipazioni”, tenuto conto che, in questa ipotesi, “nel bilancio individuale della società risultante dalla fusione i valori relativi all’avviamento ed alle altre attività immateriali sono inclusi nel valore di carico delle partecipazioni, senza possibilità di autonoma iscrizione”).

Sono considerate “partecipazioni di controllo” ai fini dell’applicazione dell’affrancamento in esame:

- per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali: le partecipazioni incluse nel consolidamento ai sensi dell’articolo 26 del Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127;
- per i soggetti tenuti all’applicazione dei principi contabili internazionali: le partecipazioni incluse nel consolidamento in base alle previsioni contenute nei medesimi principi contabili internazionali.

In ogni caso si evidenzia che, per espressa previsione normativa, l’esercizio dell’opzione del riallineamento non comporta il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti sulla partecipazione di controllo, ancorché una parte di essi - avendo trovato autonoma iscrizione nel bilancio consolidato come avviamento, marchi d’impresa ed altre attività immateriali - sia stata affrancata (in questo senso, quindi, anche a seguito del riallineamento in esame, la partecipazione di controllo conserverà il medesimo valore fiscalmente riconosciuto che possedeva prima dell’operazione straordinaria).

Esempio

Si ipotizzi un’azienda iscritta ad un valore di 100 che venga conferita ad un valore di 130 poiché incorpora plusvalori latenti per avviamento pari a 30. Nel bilancio d’esercizio il conferente iscriverà la partecipazione nella società conferitaria ad un valore pari a 130, prescindendo dal fatto che una parte del valore di conferimento costituisce, nella sostanza, avviamento.



Con il riallineamento in esame, l’avviamento “consolidato” nel valore della partecipazione potrà essere riconosciuto fiscalmente mediante il versamento di un’imposta sostitutiva pari al 16%. In questo caso, quindi:

- a) la partecipazione avrà un costo fiscalmente riconosciuto pari a 100;
- b) il plusvalore latente costituito dall’avviamento (pari a 30) potrà essere ammortizzato, ai fini fiscali, in un minimo di 10 anni.

Ai fini dell’affrancamento previsto dall’articolo 15, comma 10-*bis*, del D.L. n. 185/2008, secondo quanto stabilito dal comma 13 dell’articolo 23 del D.L. n. 98/2011, assumono rilevanza i maggiori valori iscritti sulle **partecipazioni di controllo** a seguito di operazioni di **fusione, scissione, conferimento e acquisto di azienda, acquisto di partecipazioni di controllo, effettuate nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e in quelli precedenti**. Nelle ipotesi di riallineamento di maggiori valori emersi per effetto di operazioni effettuate in periodi di imposta anteriori a quello in corso al 1° gennaio 2011, il termine per il versamento dell’imposta sostitutiva (pari al 16%), da effettuarsi in un’unica soluzione, è stato fissato al **30 novembre 2011**.

La decorrenza degli effetti fiscali delle nuove ipotesi di riallineamento

In base a quanto previsto dal comma 14 dell’articolo 23 del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, gli effetti fiscali dei riallineamenti in esame decorrono dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2012**

(quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori opererà dal **2013**). In particolare, a decorrere da questo periodo d'imposta, i maggiori valori affrancati saranno deducibili secondo quanto stabilito dall'articolo 15, comma 10, del D.L. n. 185/2008 e, pertanto:

- per l'avviamento, i marchi e le altre attività immateriali a vita utile indefinita: in misura non superiore a 1/10;
- per le attività immateriali a vita utile definita: nei limiti della quota imputata a conto economico.

L'articolo 23, comma 15, del D.L. n. 98/2011 rinvia ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione delle modalità di attuazione delle disposizioni sopra illustrate.

Le imposte anticipate nelle ipotesi di riallineamento

Si evidenzia, infine, che il riconoscimento fiscale dei maggiori valori degli avviamenti e delle altre attività immateriali consente l'iscrizione delle imposte anticipate nel bilancio d'esercizio (OIC, applicazione n. 1 del febbraio 2009). A quest'ultimo riguardo, la relazione tecnica al D.L. n. 98/2011 ha confermato che anche queste imposte si qualificano per la conversione in crediti d'imposta per effetto dell'applicazione della norma introdotta dall'articolo 2, comma 55, del D.L. 225/2010 (c.d. "decreto mille proroghe").

20.1.2 L'affrancamento "a titolo gratuito"

A) L'affrancamento previsto dalla Legge finanziaria 2006 (4° deroga alla neutralità fiscale)

L'articolo 1, commi da 242 a 249, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 ha introdotto un'agevolazione che, per le operazioni di conferimento d'azienda effettuate negli anni **2007** e **2008** in regime di neutralità fiscale (ai sensi dell'articolo 176 del TUIR), ha consentito il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nella contabilità da parte del soggetto conferitario a titolo di avviamento ovvero di incremento del valore dei beni strumentali materiali ed immateriali conferiti (ovviamente, nei limiti della perizia civilistica di stima) per un ammontare complessivo non superiore a € 5.000.000. In particolare, le condizioni necessarie ai fini della fruizione dell'agevolazione in esame sono state le seguenti:

- il conferitario doveva rientrare tra i soggetti previsti dall'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR (ovvero doveva essere costituito nella forma di società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato) e ciò indipendentemente dalla natura giuridica del conferente;
- le imprese³⁶ partecipanti all'operazione di conferimento dovevano essere operative da almeno due anni.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 16 febbraio 2007, n. 11/E, paragrafo 10.2, per effetto di questa previsione dall'agevolazione in esame erano escluse le imprese costituite da meno di due anni e quelle che non esercitavano un'attività d'impresa). Coerentemente con i requisiti sopra illustrati, nella risoluzione 18 ottobre 2007 n. 300/E, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto:

³⁶ Il generico utilizzo del termine "imprese" è legato al fatto che la norma non prevede specifiche caratteristiche per i soggetti partecipanti all'operazione di aggregazione aziendale che, pertanto, in virtù di quanto stabilito nella circolare 21 marzo 2007, n. 16/E, possono essere anche soggetti non residenti o con "una forma societaria diversa da quella delle società di capitali".

- la fruibilità dell'agevolazione per le operazioni di conferimento d'azienda effettuate da imprese indipendenti ed operative da almeno due anni a favore di una società di nuova costituzione (e ciò in quanto anche queste ipotesi rappresentano operazioni di aggregazione aziendale i cui requisiti devono essere verificati in capo ai soggetti conferenti);
- l'assenza di alcun effetto fiscale in capo ai conferenti (infatti, a prescindere dalla fruibilità del bonus in capo al conferitario, in questo caso i conferenti sono tenuti ad assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del TUIR).

Nello specifico, con riferimento al requisito della "indipendenza" le imprese partecipanti:

- non dovevano fare parte dello stesso gruppo societario (come sottolineato dalla circolare 21 marzo 2007 n. 16/E, lo scopo della norma in esame era, infatti, quello di incentivare le aggregazioni tra soggetti autonomi e non, quindi, le mere riorganizzazioni operate nell'ambito dei gruppi societari. Ai fini dell'applicazione del regime agevolato dovevano, pertanto, essere considerate parte dello stesso gruppo societario la società controllante e le società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile e, quindi, legate anche da vincoli meramente contrattuali);
- non dovevano essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione ovvero controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto³⁷ ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile (a titolo esemplificativo, nella risoluzione 5 ottobre 2007 n. 282/E, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di fruire dell'agevolazione nell'ipotesi di modifica delle compagini sociali anteriormente all'operazione di conferimento purché venga conservato il requisito dell'indipendenza delle imprese che partecipano alla riorganizzazione).

In particolare, questi requisiti dovevano sussistere nei due anni precedenti all'operazione ed essere dimostrati mediante **un'istanza di interpello preventiva** da presentare all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (con le modalità previste dal D.M. 24 aprile 2001 n. 209) finalizzata a dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dalla norma per poter beneficiare del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti (a conferma di quanto sopra, nella citata circolare n. 11/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l'applicabilità del c.d. "bonus aggregazioni" soltanto a condizione che tutte le imprese partecipanti possiedano ininterrottamente i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti sia al momento in cui viene posta in essere l'operazione di conferimento sia nei due anni precedenti l'operazione stessa).

Questa agevolazione consentiva, quindi, di riallineare in modo gratuito i valori civili e quelli fiscali dei beni trasferiti per effetto dell'operazione di conferimento. In questo modo, attraverso il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti, il conferitario poteva dedurre fiscalmente i maggiori ammortamenti e considerare questo maggiore valore anche ai fini della quantificazione delle eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate successivamente al decorso del termine di quattro periodi d'imposta dalla data di effettuazione dell'operazione.

Fatta salva l'attivazione della procedura disapplicativa prevista dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, la disciplina in esame prevede la decadenza del conferitario dall'agevolazione in esame nel caso in cui, nei primi quattro periodi d'imposta successivi all'effettuazione dell'operazione (determinati includendo nel computo anche il periodo d'imposta in cui l'operazione è stata effettuata), lo stesso dovesse alternativamente:

- effettuare ulteriori operazioni straordinarie (ai sensi del titolo III, capi III e IV, del TUIR) rispetto a quella che ha determinato la spettanza del beneficio fiscale;

³⁷ Si precisa che la previsione in esame si applica anche quando il controllo indiretto sia assicurato dalla medesima persona fisica ovvero da persone fisiche legate da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo.

- cedere i beni iscritti o rivalutati;
- cedere la partecipazione ricevuta in cambio del conferimento³⁸.

Evidentemente queste previsioni sono finalizzate ad evitare che il soggetto beneficiario del bonus aggregazioni possa trasferire il beneficio fiscale ad un altro soggetto privo dei requisiti richiesti dalla normativa in esame.

In caso di decadenza del beneficio sopra citato, il conferitario è tenuto a versare le imposte dovute sul maggior reddito, anche dei periodi precedenti, determinato senza tenere conto dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti (sulle maggiori imposte liquidate non sono comunque dovuti sanzioni ed interessi).

Esempio

Si ipotizzi il caso di un conferimento d'azienda (effettuato in neutralità ai sensi dell'articolo 176, comma 1, del TUIR) da parte della soggetto Beta (conferente) nel soggetto Alfa (conferitario). Per semplicità si consideri che l'azienda conferita sia costituita da un unico bene i cui valori rilevanti sono i seguenti:

- valore civilistico: € 1.000.000;
- valore fiscale: € 600.000;
- disallineamento: € 400.000.

In virtù di quanto sopra, previo soddisfacimento dei requisiti previsti dall'articolo 1, commi 242-249 della legge n. 296/2006, il soggetto conferitario Alfa potrà ottenere il riconoscimento fiscale "gratuito" del disallineamento pari a € 400.000. In particolare il conferitario avrà la possibilità di:

- determinare le quote di ammortamento fiscalmente deducibili sul maggior valore di 1.000.000 (e non più sul valore iniziale di € 600.000);
- usufruire dei maggiori valori fiscali nella determinazione della plusvalenza da cessione nell'ipotesi in cui, decorsi quattro anni dall'operazione, i beni ricevuti con l'azienda conferita dovessero essere ceduti.

B) Il bonus aggregazioni applicabile nel periodo d'imposta 2009 (5° deroga alla neutralità fiscale)

L'articolo 4 del D.L. 10 febbraio 2009 n. 5 ha riproposto il bonus aggregazioni già previsto dalla legge n. 296/2006 per i periodi d'imposta 2007 e 2008 e sopra illustrato.

In particolare questa disposizione ha riconosciuto, a favore dei soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettera a), del TUIR (ovvero: le società di capitali, le società cooperative e di mutua assicurazione, le società europee di cui al regolamento CE n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento CE n. 1435/2003 residenti in Italia) che risultano da operazioni di fusione o scissione effettuate nell'anno **2009** (e, quindi, la società incorporante in caso di fusione e la società beneficiaria in caso di scissione), la possibilità di:

- usufruire del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti sui beni materiali ed immateriali per effetto dell'imputazione del disavanzo da concambio;
- per un ammontare complessivo non superiore a 5.000.000 di €.

La medesima possibilità è stata riconosciuta a favore del soggetto conferitario per le operazioni di conferimento d'azienda ai sensi dell'articolo 176 del TUIR (in questo caso l'affrancamento gratuito riguarda gli importi iscritti dalla conferitaria in eccedenza al costo fiscale che i beni avevano in capo al conferente).

³⁸ Si veda la circolare 21 marzo 2007, n. 16/E (paragrafo 9).

Nello specifico, per espressa previsione normativa:

- ai fini della fruibilità dell'agevolazione in esame le imprese partecipanti devono essere operative da almeno due anni e non devono fare parte dello stesso gruppo societario;
- sono in ogni caso esclusi dall'agevolazione i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero controllati, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del Codice Civile;
- il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini IRES e IRAP a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale.

In particolare l'agevolazione in esame risulta applicabile qualora le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale siano state operative e, quindi, si trovino o si siano trovate ininterrottamente nei due anni precedenti l'operazione nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio sopra illustrate.

Infine, fatta salva la possibile presentazione dell'interpello disapplicativo previsto dall'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600/73 volto a dimostrare l'assenza di profili di elusività della successiva operazione di aggregazione effettuata, è prevista la decadenza dall'agevolazione in esame nel caso in cui la società beneficiaria, nei primi quattro periodi d'imposta dall'effettuazione dell'operazione di aggregazione, dovesse provvedere a:

- effettuare ulteriori operazioni straordinarie indicate al titolo III, capi III e IV, del TUIR (fusioni, scissioni o conferimenti);
- cedere i beni iscritti o rivalutati.

In quest'ultimo caso, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di decadenza, la società sarà tenuta a liquidare e versare l'IRES e l'IRAP dovute sul maggior reddito relative anche ai periodi d'imposta precedenti (maggiorate delle relative sanzioni e interessi) determinati senza tenere conto dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente. In buona sostanza, le principali novità della disposizione in esame rispetto a quanto previsto dal bonus aggregazioni disciplinato dalla legge n. 296/2006, consistono nel fatto che:

- i maggiori valori relativi alle immobilizzazioni materiali e immateriali sono fiscalmente riconosciuti gratuitamente, senza la necessità di versare l'imposta sostitutiva con aliquota pari al 12%;
- non è possibile fruire dell'agevolazione per il riconoscimento fiscale del valore dell'avviamento;
- le aziende che si aggregano possono avere un rapporto partecipativo fino al 20%;
- non è necessaria la presentazione di un'istanza di interpello preventiva all'Agenzia delle Entrate.

21. RIVALUTAZIONE DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

La legge di stabilità 2014 (articolo 1, commi da 140 a 152 della legge 27 dicembre 2013, n. 147) ha previsto la possibilità, per i soggetti individuati dai punti a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR, di rivalutare i beni d'impresa nel bilancio al 31 dicembre 2013.

I marchi ed i brevetti essendo tipici beni immateriali possono formare oggetto di rivalutazione nel bilancio al 31 dicembre 2013 a condizione che, come chiarito dalla circolare del 16 novembre 2000, n. 207/E:

- siano iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale in quanto in corso di ammortamento;

- ovvero, seppur di proprietà della società, non sono più iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, in quanto interamente ammortizzati.

Ai fini dell'attuazione della rivalutazione dei beni d'impresa, la legge di stabilità 2014 fa riferimento, per quanto compatibili, alle modalità stabilite, rispettivamente:

- dagli articoli 11, 13, 14 e 15 della legge 21 novembre 2000, n. 342;
- dal decreto del Ministro delle finanze 13 aprile 2001, n. 162;
- dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 aprile 2002, n. 86;
- dai commi 475, 477 e 478 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Come sancito dai commi 141, 142 e 143 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014 la procedura di rivalutazione prevede:

- la presenza delle immobilizzazioni immateriali nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2013 e riguarda tutti gli assets appartenenti alla medesima categoria omogenea (comma 141);
- la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione versando un'imposta sostitutiva del 10% (comma 142);
- l'attribuzione del maggior valore ai beni immateriali, ai fini delle imposte sui redditi e IRAP, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita mediante il versamento di un'imposta sostitutiva del 16% (comma 143).

Il comma 145 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014, così come modificato dal comma 11, dell'articolo 4 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, prevede che le imposte sostitutive devono essere versate entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi in un'unica soluzione (e non anche in tre rate annuali).

Successivamente, la legge di Stabilità 2016 (legge n. 208/2015, commi 895, 896 e 897) ha riaperto il regime di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili a suo tempo introdotto dall'articolo 14 della legge n. 342/2000. È una disciplina facoltativa applicabile anche ai soggetti IAS.

Le imprese possono adeguare i (minori) valori fiscali ai maggiori valori civilistici dei beni di impresa (beni ammortizzabili materiali ed immateriali) e partecipazioni. Sono esclusi i beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività di impresa.

Il riallineamento può essere effettuato su singoli beni, ma non può essere parziale: l'intera differenza tra valore civile e fiscale del bene va riallineata.

L'operazione si perfeziona con il pagamento di una imposta sostitutiva del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili, che va versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. È comunque compensabile con eventuali crediti disponibili.

La rivalutazione va eseguita nel bilancio 2015 (per i soggetti con esercizio coincidente all'anno solare).

La base imponibile viene determinata tenendo conto della differenza tra valore civile e valore fiscale dei beni quale risulta nel bilancio al 31 dicembre 2014, tenendo conto degli eventuali decrementi perfezionatisi nel corso del 2015.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori non è immediato. Il maggior valore dei beni derivante dal riallineamento è riconosciuto ai fini Ires ed Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo (2018) (ad eccezione dei beni immobili per i quali il riconoscimento ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° dicembre 2017).

Nel caso invece di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni riallineati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio il riallineamento è stato eseguito (1° gennaio 2019), si dovrà far riferimento al costo del bene prima del riallineamento, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze.

L'importo del maggior valore derivante dal riallineamento deve inoltre essere accantonato in un'apposita riserva, al netto dell'imposta sostitutiva dovuta. Pertanto, in sede di approvazione del bilancio 2015, sarà necessario vincolare per l'ammontare determinato dal riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, una parte delle riserve di patrimonio netto, alla quale si rende applicabile la disciplina del saldo attivo di rivalutazione e che può essere, quindi, a sua volta affrancata versando un'imposta sostitutiva del 10%. In caso di incapienza di riserve utilizzabili si può vincolare una corrispondente quota del capitale sociale.

Al riallineamento possono accedere anche i soggetti IAS, che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis del TUIR, vale a dire diverse da quelle *Held for Trading*.

La disciplina relativa alla rivalutazione dei beni d'impresa è stata nuovamente riaperta dalla Legge di bilancio 2017.

Sul punto la recente circolare Ag. Entrate 27/04/2017 n. 14 ha fornito chiarimenti in merito alla rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti non las/lfrs.

La rivalutazione può essere effettuata da tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa indipendentemente dal tipo di contabilità adottata (ordinaria o semplificata).

Tra le tipologie di beni rivalutabili rientrano le immobilizzazioni immateriali (ovvero sono rivalutabili tutti i beni immateriali consistenti in diritti giuridicamente tutelabili, come, ad esempio: i brevetti industriali, le licenze, i marchi, ecc. La rivalutazione si applica anche ai beni che non sono più iscritti in bilancio, in quanto interamente ammortizzati).

Nello specifico:

- 1) la rivalutazione deve risultare dal bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015 (ovvero, per le imprese con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel bilancio al 31/12/2016) per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 01/01/2017 (data di entrata in vigore della Legge n. 232/2016);
- 2) i beni elencati devono essere iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso alla data del 31/12/2015.

Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'adeguamento dei valori deve essere eseguito nel bilancio o rendiconto chiuso il 31/12/2016, in relazione ai beni risultanti dal bilancio chiuso al 31/12/2015. Ne deriva la necessità che i beni da rivalutare siano iscritti tra le immobilizzazioni sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2015 che nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

Viceversa, sono esclusi dalla rivalutazione:

- i beni materiali ed immateriali alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa (nonostante la norma escluda solo gli immobili "merce", devono intendersi esclusi dalla rivalutazione "tutti i beni merce". In tal senso: circ. Ag. Entrate n. 14/E/2017 e 13/E/2014);
- i costi pluriennali (come, ad esempio: le spese pubblicitarie, le spese di impianto, i costi per studi e ricerche ecc.);
- i beni merce;
- l'avviamento;
- il conto "banca, cassa" e altri valori numerari;
- i crediti verso clienti;
- il magazzino;
- le azioni o quote che non costituiscono immobilizzazioni relative a società controllate o collegate;
- le azioni o quote che non siano controllate o collegate.

Per i beni immateriali ammortizzabili, la rivalutazione può avvenire distintamente per ciascun bene poiché non è configurabile il raggruppamento per categorie.

Inoltre secondo la circolare n. 14/E/2017 possono essere rivalutate anche le aree occupate dalla costruzione e quelle che ne costituiscono pertinenza. Ai fini della rivalutazione queste aree devono essere comprese nella categoria omogenea degli immobili non ammortizzabili, mentre il fabbricato, se strumentale, deve essere compreso nella diversa categoria degli immobili ammortizzabili (cfr. circolari n. 13/E del 2014 n. 22/E del 2009 e n. 11/E del 2009).

Questa qualificazione è obbligatoria e non facoltativa, considerato che l'articolo 36, comma 7, del D.L. n. 223/2006, ai fini dell'individuazione della quota ammortizzabile relativa ai fabbricati, qualifica le aree sottostanti o quelle di pertinenza di un fabbricato strumentale come aree non ammortizzabili, indipendentemente dalla circostanza che l'area stessa sia iscritta in bilancio unitamente al valore del fabbricato ovvero separatamente.

Poiché l'area dà luogo a una categoria omogenea diversa da quella del fabbricato, il contribuente potrà decidere di rivalutare la sola area ovvero il solo fabbricato.

L'area si considera:

- edificabile se entro la data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 (data in cui devono essere iscritti i maggiori valori sui beni) è qualificata tale dallo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, sempreché alla stessa data non sia stata riqualificata come non edificabile dallo strumento urbanistico regionale;
- edificata se nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 esiste un edificio significativo dal punto di vista urbanistico, ossia un edificio nel quale è stato eseguito il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità ed è stata completata la copertura a norma dell'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile (cfr. circolari n. 13/E del 2014 e n. 22/E del 2009).

Sul maggior valore iscritto in bilancio è dovuta un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e delle relative addizionali in misura pari al:

- **16%** per i beni ammortizzabili;
- **12%** per i beni non ammortizzabili.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in un'unica rata entro il termine di pagamento del saldo delle imposte sui redditi che sono dovute per il periodo d'imposta in riferimento al quale la

rivalutazione è eseguita (ovvero entro la data del 30 giugno 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, utilizzando il codice tributo "1811").

Gli importi dovuti a titolo di imposta sostitutiva possono essere compensati ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs n. 241/1997.

L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa è perfezionato con l'indicazione dei maggiori valori nel prospetto del quadro RQ del modello Redditi 2017. Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva comporta la sola iscrizione a ruolo dell'imposta stessa (fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi del ravvedimento operoso), non rilevando ai fini del perfezionamento della rivalutazione.

Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto, in termini di quote di ammortamento deducibili e di plafond per il calcolo delle spese di manutenzione, a decorrere dal **terzo esercizio successivo** a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione. Di conseguenza, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il maggior valore attribuito ai beni ammortizzabili in sede di rivalutazione si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dall'esercizio che inizia alla data dell'01/01/2019.

Tuttavia:

- a) in caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione, destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa o consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ovvero prima del 01/01/2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare): la plusvalenza o minusvalenza deve essere calcolata ai fini fiscali assumendo a riferimento i valori ante rivalutazione (a titolo esemplificativo, in caso di cessione a titolo oneroso di beni rivalutati nel 2016 in una data antecedente al 01/01/2020, il valore rivalutato non potrà essere considerato quale parametro di riferimento per il calcolo di eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi);
- b) per i soli beni immobili: i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 01/12/2018.

Per quanto riguarda il saldo attivo della rivalutazione (imputato alternativamente a capitale sociale o ad una speciale riserva) che si trova in uno status di "sospensione d'imposta", questo può essere anche affrancato, in tutto o in parte, in capo alla società che ha operato la stessa mediante l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Ires, Irpef, dell'Irap e delle relative addizionali con aliquota pari al 10%. Il versamento dell'imposta sostitutiva segue le stesse modalità della rivalutazione.

22. LA DISCIPLINA DELLA TRASFORMAZIONE DI ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE IN CREDITO DI IMPOSTA

I commi da 55 a 58 dell'articolo 2 del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito in legge il 26 febbraio 2011 hanno introdotto la possibilità, al sussistere di determinate condizioni e per alcuni soggetti, di trasformare le attività per imposte anticipate in credito di imposta.

In seguito, la legge di stabilità 2014 ha ulteriormente modificato la disciplina della trasformazione del credito per imposte anticipate in credito d'imposta, prevedendo espressamente la possibilità, a decorrere dal periodo di imposta 2013, di applicare tale disciplina anche alle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio ai fini Irap.

In particolare, la disciplina agevolativa prevede che:

- le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio, relative:

- a svalutazioni e perdite su crediti non ancora dedotte dal reddito imponibile ai sensi del comma 3 dell' articolo 106 del TUIR;
- al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta

possano essere trasformate in crediti d'imposta qualora (alternativamente):

- nel bilancio individuale della società venga rilevata una perdita (civilistica) d'esercizio (comma 55). In questo caso la trasformazione in credito d'imposta decorre dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci ed opera per un importo pari al prodotto, da effettuarsi sulla base dei dati del medesimo bilancio approvato, tra la perdita d'esercizio, e il rapporto fra le attività per imposte anticipate e la somma del capitale sociale e delle riserve (comma 56);
- nella dichiarazione dei redditi emerga una perdita fiscale. In questa ipotesi il credito per imposte anticipate iscritto a seguito di perdite fiscali ex articolo 84 del TUIR è trasformato per intero in crediti d'imposta e tale trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui viene rilevata la perdita fiscale (comma 56-bis);
- la società versi in stato di liquidazione volontaria ovvero in procedura concorsuale o di gestione delle crisi, incluse quelle riferite all'amministrazione straordinaria e alla liquidazione coatta amministrativa di banche e altri intermediari finanziari vigilati dalla Banca d'Italia (comma 56-ter);
- dalla dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive emerga un valore della produzione netta negativo (caso riservato alla sola trasformazione di credito per imposte anticipate stanziato a seguito di disallineamenti in materia di IRAP). La trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive in cui viene rilevato il valore della produzione netta negativo (comma 56-bis 1);
- il credito d'imposta non è produttivo di interessi e può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione e può essere ceduto al valore nominale; il credito va indicato nella dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'eventuale credito che residua dopo aver effettuato le compensazioni è rimborsabile (comma 57).

In buona sostanza, tale disciplina si articola in due fattispecie distinte, legate, rispettivamente, all'iscrizione a bilancio delle attività per imposte anticipate derivanti da:

- svalutazioni di crediti e perdite su crediti non ancora dedotti³⁹ e ammortamenti e svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali;
- perdite fiscali.

La ratio della norma in commento, evidentemente, risiede principalmente nella volontà di ridurre l'impatto delle disposizioni fiscali che producono il differimento del riconoscimento fiscale di un onere rispetto al momento nel quale lo stesso si manifesta contabilmente.

La relazione tecnica al decreto legge 29 dicembre 2010, n. 255, infatti, ha chiarito che la ratio della norma "è da trovarsi nel divario di incidenza delle imposte anticipate nei bilanci degli operatori italiani (in particolare gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87) rispetto a quelli europei, divario che dipende significativamente da regimi fiscali meno favorevoli, quali ad esempio l'impossibilità di dedurre integralmente le rettifiche su crediti nell'anno di formazione, che determina la generazione di attività fiscali differite (DTA)".

Per quanto attiene, poi, il carattere vincolante o meramente facoltativo della disciplina in commento, il testo normativo appare estremamente generico. Il comma 55 dell'articolo 2 del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, infatti, prevede che "le attività per imposte anticipate iscritte in bilancio ... sono trasformate in crediti d'imposta".

³⁹ Fattispecie applicabile soltanto agli enti creditizi e finanziari ed alle imprese di assicurazione in quanto la norma fa espresso riferimento all'articolo 106, comma 3, del TUIR applicabile solo a questi soggetti.

A chiarire questi aspetti è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la circolare 28 settembre 2012, n. 37/E, ha fornito importanti indicazioni. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che:

- per quanto concerne le banche e gli intermediari vigilati dalla Banca d'Italia, il meccanismo di trasformazione in credito d'imposta è automatico;
- nei confronti dei soggetti diversi dalle banche la trasformazione del credito per imposte anticipate in credito di imposta rappresenta un'agevolazione che può essere fruita in via facoltativa.

Sotto il profilo temporale, al fine di individuare la decorrenza della disciplina in commento, occorre considerare che la modalità di trasformazione del credito per imposte anticipate in credito di imposta, attuata ai sensi dei commi 55 e 56 dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 dicembre 2010, n. 225, in presenza di perdite d'esercizio è stata introdotta, in sede di conversione del citato decreto, dalla legge 26 febbraio 2011, entrata in vigore in data 27 febbraio 2011. Pertanto, la trasformazione del credito per imposte anticipate in credito di imposta in presenza di perdita d'esercizio è divenuta operante sulle attività per imposte anticipate iscritte nei bilanci che risultavano approvati a partire da tale data.

22.1 Ambito soggettivo

I contribuenti ammessi a fruire della fattispecie agevolativa sono i soggetti IRES costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o di altro organo competente.

Anche se il dato letterale della norma non elenca specificatamente i soggetti destinatari della fattispecie agevolativa, il richiamo esplicito della norma che lega il momento della trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta all'approvazione del bilancio da parte dei soci, restringe l'ambito di applicazione ai soggetti che sono costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio.

L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 22 settembre 2011, n. 94/E in sede interpretativa ha ulteriormente circoscritto l'ambito applicativo della norma "ai soggetti IRES costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o di altro organo competente per legge".

Alla luce di ciò, l'istituto in commento risulta essere di specifico interesse per:

- le società di capitali;
- gli enti commerciali;
- le stabili organizzazioni in Italia di società non residenti

mentre non risulta sicuramente applicabile alle società di persone ed alle imprese individuali, in considerazione del fatto che le stesse non sono qualificabili quali soggetti IRES e non sono tenute all'approvazione del bilancio da parte dei soci né di altro organo.

22.2 Ambito oggettivo

Per ciò che concerne l'ambito oggettivo, la trasformazione in crediti di imposta, come già accennato precedentemente, è concessa esclusivamente alla presenza di due condizioni, ovvero:

- l'iscrizione in bilancio di un credito per imposte anticipate riferibile:
 - alla svalutazione dei crediti operata dagli enti creditizi e finanziari ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 del TUIR;
 - all'avviamento e alle altre immobilizzazioni immateriali, dedotte in più periodi di imposta;
 - alle perdite fiscali, per la quota generata dai componenti negativi di reddito sopra menzionati;

- il conseguimento di una perdita di esercizio (civilistica), di una perdita fiscale oppure a prescindere dal risultato civilistico e/o fiscale quando la società si trovi in liquidazione volontaria o assoggettata a procedure concorsuali o di gestione della crisi.

In riferimento al primo aspetto, occorre sottolineare che, secondo i principi contabili di riferimento⁴⁰, le imposte anticipate possono essere rilevate in bilancio solo in presenza della ragionevole certezza del conseguimento, negli esercizi in cui si riverseranno le differenze temporanee deducibili che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile capace di assorbirle (c.d. *probability test*).

In particolare, come chiarito anche da Assonime nella circolare 5 novembre 2013, n. 33, “secondo tali principi, l'iscrizione nello stato patrimoniale dell'attività per imposte anticipate è effettuata solo se esistono i presupposti per il suo riconoscimento e, conseguentemente, un'imposta anticipata non contabilizzata in passato in assenza di tali presupposti, va iscritta ex post nell'esercizio in cui se ne realizzino successivamente le condizioni (c.d. *reassessment*)”. Ciò sta a significare che, qualora tale consapevolezza sia acquisita in un esercizio successivo a quello con riferimento al quale il diritto è sorto, le imposte anticipate vanno rilevate contabilmente in detto esercizio successivo, considerato che il *probability test* non va eseguito unicamente con riguardo all'anno in cui matura il diritto ad operare la variazione in diminuzione dal reddito imponibile, ma anche negli anni d'imposta successivi.

A tale proposito, è necessario rilevare che, a seguito dell'estensione della disciplina in esame alle perdite fiscali e ai casi di cessazione dell'attività di impresa, il realizzo delle imposte anticipate è stato reso di fatto certo, grazie alla loro conversione in crediti di imposta.

Infatti, come si evince dalla relazione governativa al decreto legislativo 6 dicembre 2011, n. 201, l'estensione del regime di conversione del credito per imposte anticipate in credito d'imposta ai casi di cessazione dell'attività di impresa è stata prevista al fine di “eliminare qualsiasi circostanza in cui il recupero delle DTA indicate nel decreto possa dipendere dalla redditività futura delle imprese, in modo da assicurare in ogni situazione la certezza del recupero delle DTA stesse”.

A tale proposito si è espressa l'Assonime che, con la già citata circolare del 5 novembre 2013, n. 33 ha affermato che “attesa l'introduzione di una disciplina che ne assicura la recuperabilità non solo in via ordinaria, vale a dire in presenza di redditi imponibili, ovvero in via anticipata in presenza di perdite civilistiche, ma anche in presenza di perdite fiscali o, addirittura, nei casi di cessazione dell'attività d'impresa indipendentemente dalla forma liquidativa adottata ... il c.d. *probability test* deve considerarsi di fatto automaticamente soddisfatto, non essendovi più dubbi circa l'iscrivibilità in bilancio di dette poste creditorie”.

22.3 Il meccanismo di trasformazione delle imposte anticipate – il caso di trasformazione in presenza di perdita d'esercizio

Ai fini della presente disamina, l'analisi sarà circoscritta alla particolare fattispecie della trasformazione in credito di imposta del credito per imposte anticipate derivanti da svalutazioni di crediti iscritti in bilancio in presenza di una perdita di esercizio (civilistica).

Stante la presenza dei requisiti soggettivo ed oggettivo sopra descritti, nello specifico il credito di imposta spettante “opera per un importo pari al prodotto, da effettuarsi sulla base dei dati del medesimo bilancio approvato, tra:

- la perdita d'esercizio, e
- il rapporto fra le attività per imposte anticipate indicate al comma 55 [nel caso specifico svalutazioni ex comma 3 dell'articolo 106 del TUIR] e la somma del capitale sociale e delle riserve”⁴¹.

Ai fini procedurali, pertanto, la formula applicabile è la seguente:

$$\text{Credito di imposta} = \text{Perdita dell'esercizio} \times \frac{\text{Attività per imposte anticipate rilevate}}{\text{Capitale sociale} + \text{Riserve di PN}}$$

⁴⁰Principio Contabile OIC 25 e Principio Contabile IAS 12.

⁴¹ Comma 56 dell'articolo 2 del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁴² che:

- “qualora la perdita d'esercizio risulti uguale o maggiore del patrimonio netto contabile, la percentuale da applicare al valore delle DTA è pari al 100% o maggiore”;
- “si ritiene che, nella quantificazione del patrimonio netto rilevante in questione, vadano algebricamente inclusi il capitale sociale, le riserve patrimoniali, le altre voci del patrimonio netto correttamente rilevate in applicazione dei principi contabili di riferimento, nonché eventuali perdite pregresse portate a nuovo, con esclusione della sola perdita dell'esercizio considerato”.

È evidente che, se la perdita risulta uguale o maggiore del patrimonio netto contabile, la percentuale da applicare al valore sarà pari al 100% o, in talune ipotesi, anche maggiore.

Resta inteso che, come chiarito da Assonime nella circolare del 5 novembre 2013, n. 33 *“non è possibile, come è ovvio, pervenire ad una conversione in misura superiore, in valore assoluto, all'importo delle DTA”.*

Ne consegue che l'importo massimo trasformabile in credito di imposta è in ogni caso pari al totale delle DTA iscritte in bilancio.

22.4 Il riconoscimento e le modalità di utilizzo del credito d'imposta

La fruibilità del credito di imposta conseguente alla trasformazione del credito per imposte anticipate è ammessa, ai sensi del comma 56, dell'articolo 2 del decreto legge 29 dicembre 2010, n. 225, a decorrere *“dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci”* e di conseguenza *“dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta”*⁴³.

Ai sensi del comma 57, dell'articolo 2 del citato decreto legge il credito d'imposta, che non risulta essere produttivo di interessi:

- “può essere utilizzato, senza limiti di importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero può essere ceduto al valore nominale secondo quanto previsto dall'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”;
- “l'eventuale credito che residua dopo aver effettuato le compensazioni di cui al secondo periodo del presente comma è rimborsabile”.

Pertanto, per quanto attiene alla decorrenza dell'operazione di trasformazione e alle concrete modalità di utilizzo del credito d'imposta, la disciplina in oggetto prevede che:

- il momento in cui la trasformazione s'intende effettuata coincide con la data di approvazione del bilancio, con il conseguente corollario che dal periodo d'imposta successivo non sono più ammesse le variazioni in diminuzione collegate al componente di reddito che ha dato luogo al credito per imposte anticipate oggetto di trasformazione;
- il credito d'imposta può essere:
 - utilizzato in compensazione con altri tributi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
 - ceduto al valore nominale ai sensi dell'articolo 43-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
 - chiesto a rimborso mediante compilazione di un apposito campo in dichiarazione dei redditi.

PARTE SECONDA – PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

23. DEFINIZIONI

⁴² Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 28 settembre 2012, n. 37/E.

⁴³ Da ciò discende che dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono ammesse le variazioni in diminuzione che corrispondono all'ammontare delle imposte anticipate trasformate.

Il principio contabile internazionale n. 38 definisce le immobilizzazioni immateriali quali attività non monetarie, prive di consistenza fisica, che si caratterizzano per:

1. identificabilità, così da essere distinguibili dall'avviamento
2. controllo della risorsa
3. esistenza di benefici economici futuri

Il primo requisito viene soddisfatto quando:

- a) l'immobilizzazione immateriale deriva da diritti contrattuali o legali in genere, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'entità o da altri diritto e obbligazioni;
- b) risulta separabile, ossia può essere separata o scorporata dall'entità e venduta, trasferita, data in licenza, locata o scambiata, sia individualmente che insieme al relativo contratto, attività o passività identificabile indipendentemente dal fatto che l'entità intenda farlo o meno.

Il secondo requisito è rappresentato dal potere di ottenere i futuri benefici economici derivanti dall'attività e di limitarne la disponibilità da parte di terzi. Generalmente il controllo viene associato a un diritto legale che può essere protetto tramite il ricorso al giudice. Si fa riferimento, quindi, al fatto che, se un soggetto viola tale diritto, l'impresa potrà perseguirlo di fronte alla legge per tutelare i propri diritti. Tuttavia la tutela giuridica non è condizione necessaria per il controllo poiché l'impresa può essere in grado di controllare i benefici economici futuri anche in qualche altra maniera. Infatti, secondo il Framework, il beneficio economico deriva dal potenziale che l'attività possiede di contribuire in maniera diretta o indiretta a generare flussi di cassa per l'impresa.

Risulta evidente la difficoltà di dimostrare il controllo in assenza di una tutela giuridica. Il caso, che viene illustrato dallo IAS 38, è quello di un'impresa che vanta un portafoglio clienti o una quota di mercato e si aspetta che, in virtù dei suoi sforzi nella costruzione delle relazioni e della fedeltà commerciale della propria clientela, possa continuare a beneficiare di tali attività. Di norma la fedeltà commerciale non è protetta da un diritto legale, si comprende quindi che l'impresa non ha un controllo su tale attività.

Un ulteriore esempio che può chiarire tale aspetto è quello relativo alla formazione dei dipendenti: non può essere iscritta in bilancio come attività immateriale la formazione acquisita dal personale dipendente che permetta il miglioramento e il potenziamento dell'attività produttiva, poiché l'impresa, non avendo un controllo sufficiente sugli attesi benefici economici futuri derivanti da un gruppo di dipendenti con particolari competenze, non può iscrivere il costo sostenuto per la formazione come attività immateriale in quanto non ha la sicurezza che il personale formato rimanga in azienda. Il costo della formazione potrebbe essere iscritto tra le attività immateriali solo nel caso in cui esista un obbligo legale da parte dei dipendenti alla riservatezza. Da ciò si comprende che i costi di formazione, secondo lo IAS 38, non possono essere capitalizzati.

L'ultimo requisito che un'immobilizzazione immateriale deve rispettare riguarda l'esistenza di benefici economici futuri che possono includere incrementi in termini di ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, risparmi di costi o altri benefici provenienti dall'utilizzo dell'attività da parte dell'impresa.

Il mancato rispetto di tali requisiti comporta, dal punto di vista contabile, la necessità di spendere i relativi costi in conto economico.

23.1 Ambito applicativo

Il principio internazionale n. 38 si applica alle spese di pubblicità, formazione, avvio, attività di ricerca e sviluppo.

Non rientrano nell'applicazione dello IAS 38:

- 1) *attività immateriali connesse con l'attività di assicurazione;*
- 2) *attività finanziarie come definite dallo IAS 32. La misurazione e rilevazione di alcune attività finanziarie sono trattate dall'IFRS 10 Bilancio consolidato, dallo IAS 27 Bilancio separato e dallo IAS 28 Partecipazioni in società collegate e joint venture;*
- 3) *attività immateriali detenute da un entità per essere rivendute nella gestione ordinaria dell'operatività (disciplinate dallo IAS 2 rimanenze e dallo IAS 11 Commesse a lungo termine)*
- 4) *attività fiscali differite (disciplinate dallo IAS 12 imposte sui redditi)*
- 5) *contratti di locazione finanziaria che ricadono nell'ambito dello IAS 17 Leasing;*
- 6) *attività derivanti da benefici per i dipendenti (disciplinata dallo IAS 19 Benefici per i dipendenti);*
- 7) *avviamento acquisito in una aggregazione di imprese (disciplinato dallo IFR 3 Aggregazioni aziendali);*
- 8) *costi di acquisizione differiti e le attività immateriali derivanti dai diritti contrattuali dell'assicuratore in contratti assicurativi che rientrano nell'ambito dell'IFRS 4 Contratti assicurativi. L'IFRS 4 prescrive informazioni integrative specifiche per tali costi di acquisizione differiti ma non per tali attività immateriali. Ne consegue che le disposizioni sull'informativa del presente Principio si applicano a tali attività immateriali;*
- 9) *attività non correnti classificate come possedute per la vendita (o incluse in un gruppo in dismissione classificato come posseduto per la vendita) in conformità all'IFRS 5 Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate;*
- 10) *attività derivanti da contratti con i clienti che sono rilevate conformemente all'IFRS 15 Ricavi provenienti da contratti con i clienti.*

Alcune attività immateriali sono contenute all'interno di oggetti che hanno una consistenza fisica, quali ad esempio un compact disc o una documentazione legale. In questo caso il redattore del bilancio deve comprendere qual è l'elemento caratterizzante dell'immobilizzazione: nell'ipotesi in cui predomini l'aspetto materiale occorrerà utilizzare i criteri dettati dallo IAS 16 relativo agli immobili, in caso contrario si applicheranno i criteri del presente principio.

Ad esempio:

- un software per il controllo di una macchina utensile che risulta essere indispensabile per il suo funzionamento si può affermare che sia parte integrante del macchinario e quindi deve essere trattato come un elemento di immobili, impianti e macchinari.
- un software, diverso dal sistema operativo, deve essere tratto come un'attività immateriale.

24. RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

Secondo lo IAS 38 un'attività deve essere rilevata in bilancio solo se rispetta i seguenti requisiti:

- a) è probabile che l'attività immateriale produca benefici futuri;
- b) il costo dell'attività può essere valutato in modo attendibile.

La valutazione del requisito a) deve essere svolta utilizzando i presupposti ragionevoli e sostenibili che rappresentano la migliore stima della direzione aziendale dell'insieme di condizioni economiche che esisteranno nel corso della vita utile, attribuendo alle conoscenze esterne un maggior peso.

L'iniziale iscrizione dell'immobilizzazione avviene al costo; a seconda della modalità di acquisizione (dall'esterno o tramite operazione di aggregazione aziendale, ovvero generata internamente), tale criterio si articola variamente, specie con riguardo alla tipologia di attività immateriale.

Per le attività acquisite all'esterno, il costo è commisurato al prezzo corrisposto, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione.

Gli oneri finanziari vengono capitalizzati quando:

- sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o produzione del bene;
- se la loro ragione di esistere è individuabile specificatamente e unicamente nell'attività immateriale medesima;

L'IFRS 5 prevede l'esposizione separata:

- a) nello Stato patrimoniale, delle attività che soddisfano i criteri per essere classificate come possedute per la vendita;
- b) nel Conto economico, dei risultati delle attività operative cessate.

Per le attività immateriali acquisite durante un'aggregazione d'impresе, il costo è dato dal relativo fair value alla data di acquisizione, secondo quanto disposto dall'IFRS 3.

È opportuno sottolineare il fatto che, quando si fa riferimento alla possibilità di iscrizione delle attività immateriali, i principi contabili internazionali non indicano una facoltà concessa all'impresa. Nel momento in cui sussistono i requisiti l'impresa ha l'obbligo di iscrivere l'attività immateriale. Tale prescrizione è diversa dai principi contabili nazionali, i quali lasciano al redattore del bilancio la facoltà di decidere in modo discrezionale se capitalizzare o meno un costo. È il caso dei costi di sviluppo la cui capitalizzazione, secondo il Codice Civile e i principi contabili italiani, costituisce una facoltà, mentre per i principi contabili internazionali, ove sussistano i requisiti, rappresenta un obbligo. Tale differenza, come si vedrà meglio in seguito, rappresenta una delle problematiche da affrontare nel momento del passaggio ai principi contabili internazionali, in quanto obbliga le imprese a riconsiderare i progetti di ricerca e sviluppo i cui costi erano precedentemente rilevati nel conto economico.

Nella maggior parte dei casi le spese sostenute successivamente alla capitalizzazione vengono interamente imputate a conto economico in quanto questi oneri vengono sostenuti per il mantenimento dei benefici economici futuri attesi compresi in un'attività immateriale esistente.

Il principio mette in luce anche la difficoltà di attribuire costi successivi direttamente ad una specifica attività immateriale in luogo dell'attività aziendale nel suo complesso. Questo vuol dire che solo raramente una spesa successiva, verrà iscritta nel valore contabile dell'attività.

Infine, occorre sottolineare che gli oneri pluriennali non possono essere capitalizzati a meno che:

- siano parte di un costo di un bene immateriale capitalizzabile;
- siano acquisiti nell'ambito di un'aggregazione d'impresе; in questo caso aumenterà il valore dell'avviamento.

In particolare, un caso di applicazione dei principi contenuti nello IAS 38 è rappresentato nella risoluzione del 9 agosto 2007 n. 216/E con cui l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto corretto il comportamento di una società telefonica che, nell'ambito della propria politica commerciale aveva posto in essere la seguente operazione:

- vendita ai clienti di apparecchiature terminali (telefonini) a prezzi particolarmente vantaggiosi, applicando un prezzo di vendita inferiore al costo di acquisto dei telefonini stessi;
- stipulazione di un contratto di servizio di durata biennale (che rappresenta il vero e proprio servizio prestato);
- applicazione di una penale di importo non insignificante in caso di scioglimento anticipato del contratto.

Nel caso specifico, l'Amministrazione ha ritenuto corretto:

- classificare tra le attività immateriali il differenziale negativo esistente tra il prezzo di vendita alla clientela e il costo di acquisto del telefonino, in quanto:
 - la società era in grado di controllare i flussi economici futuri derivanti dall'attività immateriale (differenziale negativo) in virtù della presenza di una tutela di tipo contrattuale azionabile in sede giurisdizionale;
 - l'attività immateriale era rappresentata da *“una risorsa controllata dall'impresa in conseguenza di eventi passati”*.
- la determinazione del periodo di ammortamento civilistico dell'attività immateriale sulla base della durata del contratto di servizio associato alla cessione del telefonino (2 anni). E, conseguentemente, la deducibilità del relativo ammortamento fiscale, ai sensi dell'articolo 108, comma 3 del TUIR (in base al quale *“le spese relative a più esercizi ... sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”*).

24.1 Modalità di acquisizione delle attività immateriali

Lo IAS 38 identifica cinque modalità con cui le attività immateriali possono pervenire all'impresa:

- attività acquisite separatamente;
- attività acquisite attraverso operazioni di aggregazioni d'aziende;
- attività acquisite attraverso contributi pubblici;
- attività acquisite mediante operazioni di permuta;
- attività generate internamente.

Il fatto che per alcune tipologie di costi non sia possibile rilevare un'attività immateriale in bilancio non preclude la rilevazione contabile di un pagamento anticipato tra le poste dell'attivo, se il pagamento per la consegna dei beni o per prestazioni di servizi avviene prima della consegna dei beni o della prestazione dei servizi.

24.2 Attività acquisite separatamente

Normalmente, il prezzo che un'entità paga per acquisire separatamente un'attività immateriale riflette le aspettative circa la probabilità che i futuri benefici economici attesi incorporati nell'attività affluiranno all'entità. In altri termini, l'entità prevede un afflusso di benefici economici, anche se vi è incertezza circa il momento di sopravvenienza o l'ammontare di tale afflusso. Conseguentemente, il criterio di rilevazione basato sulla probabilità si considera sempre soddisfatto per le attività immateriali acquisite separatamente. Inoltre, il costo di un'attività immateriale acquisita separatamente può essere determinato

in modo attendibile soprattutto nel caso in cui il corrispettivo dell'acquisto sia espresso in denaro liquido o in altre attività monetarie.

Il costo d'acquisto deve in ogni caso comprendere, oltre al corrispettivo pagato al venditore, anche gli oneri accessori di diretta imputazione.

Gli elementi che costituiscono il costo di un'attività acquisita separatamente sono:

- il costo sostenuto per l'acquisto, al netto di sconti ed abbuoni;
- i dazi doganali e l'imposta sugli acquisti indebitabile;
- eventuali costi direttamente attribuibili per portare l'attività al suo uso prestabilito; ne sono tipici esempi gli onorari per assistenza legale, i costi dei benefici per i dipendenti sostenuti direttamente per portare l'attività alle relative condizioni di funzionamento e i costi per verificare se l'attività funziona correttamente.

Lo IAS 38 elenca una serie di costi che non possono rientrare nel valore dell'attività immateriale e, di conseguenza, devono essere sempre spesi a conto economico:

1. i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizi, comprendendo anche i costi di pubblicità e l'attività di promozione;
2. i costi per l'espansione dell'impresa in una nuova area geografica o per servire una nuova classe di clientela, comprendendo anche i costi di formazione del personale;
3. le spese generali e amministrative e altri oneri indiretti.

Anche secondo i principi contabili italiani, l'ultima tipologia di costo appena elencata deve essere rilevata come costo; al contrario le prime due possono rappresentare costi d'impianto e di ampliamento capitalizzabili.

La capitalizzazione dei costi cessa quando l'attività immateriale è nella condizione necessaria perché sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale. Di conseguenza, gli oneri sostenuti successivamente per utilizzare l'attività non vengono più inclusi nel suo valore contabile. Si faccia riferimento, ad esempio, ai costi sostenuti nel periodo in cui l'attività, pur potendo operare nel modo inteso dalla direzione aziendale, non è stata ancora messa in uso o alle perdite operative iniziali - come quelle sostenute nel periodo in cui si forma la domanda per la produzione dell'attività -.

I costi relativi alle operazioni "secondarie", ovvero quelle che si svolgono in concomitanza con lo sviluppo di un'attività immateriale ma che non sono necessarie per portare l'attività in condizioni operative nel modo inteso dalla direzione vengono interamente spesi a conto economico.

Nel caso in cui l'acquisto di un'attività immateriale venga differito oltre i normali termini di pagamento, il costo è determinato in base al prezzo a pronti. La differenza tra questo importo e il pagamento complessivo viene contabilizzata come onere finanziario e spalmato su tutta la durata del contratto, salvo che venga adottato il trattamento contabile alternativo previsto dallo IAS 23 *Oneri finanziari*.

24.3 Acquisizioni come parte di un'aggregazione d'impresa

In base allo IFRS 3 *Aggregazioni aziendali*, se un'attività immateriale viene acquisita durante un'aggregazione d'impresa, il suo costo è determinato in base al fair value (valor equo) alla data di acquisizione.

La valutazione più attendibile del valor equo è data dai prezzi quotati in un mercato attivo⁴⁴. In mancanza di quest'ultimo, il costo dell'attività immateriale è rappresentato dall'importo che l'impresa avrebbe pagato, alla data di acquisizione, per l'attività in una transazione normale tra soggetti terzi indipendenti, basandosi sulle migliori informazioni utilizzabili. Qualora non vi sia un mercato attivo e l'operazione sia originale occorre fare uso di apposite tecniche valutative, in grado di riflettere le operazioni correnti e la prassi del settore di appartenenza.

Nel caso di acquisto di un complesso aziendale può venir iscritta un'attività immateriale della società acquisita separatamente dall'avviamento quando il suo fair value può essere determinato in modo attendibile. L'iscrizione dell'attività immateriale avviene a prescindere dal fatto che quest'ultima sia stata rilevata dalla società acquisita prima dell'aggregazione aziendale.

Quando il costo dell'attività immateriale non può essere valutato in modo attendibile l'attività verrà direttamente inclusa nel costo dell'avviamento.

Infine è interessante ricordare che, in caso di acquisizioni mediante aggregazioni aziendali, si assume che tutte le potenzialità attive e passive possano essere contabilizzate. Ne consegue che, in tali casi, possono essere capitalizzati i costi relativi ai progetti di ricerca, che normalmente costituiscono costi d'esercizio, se rispettano le seguenti condizioni:

- a) soddisfano la definizione di attività;
- b) sono identificabili.

24.3.1 Valutazione del *fair value* di un'attività immateriale acquisita in una aggregazione d'impresa

Il fair value di un'attività immateriale acquisita in sede d'aggregazione d'impresa può essere determinato con sufficiente attendibilità per essere iscritto in modo separato dall'avviamento; il metodo che può essere utilizzato per la determinazione dell'attività immateriale può essere quello di ricercare un intervallo di risultati possibili con diverse probabilità.

Il principio contabile afferma che esiste una presunzione relativa in base alla quale se l'attività immateriale acquisita durante un'aggregazione aziendale ha vita utile definita, il fair value può essere determinato in modo attendibile.

Un'attività immateriale acquisita in un'aggregazione aziendale potrebbe essere separabile, ma soltanto insieme a un'attività materiale o immateriale collegata, ad esempio il marchio di un'acqua minerale connessa a una particolare sorgente non può essere venduto separatamente alla medesima. In questi casi, l'acquirente può rilevare il gruppo di attività come un'attività singola separata dall'avviamento se i singoli fair value dell'attività dell'insieme non sono misurabili attendibilmente.

In caso di acquisizione di un'attività immateriale mediante l'aggregazione di imprese, ci si può anche avvalere della possibilità di utilizzare l'appendice B dello IFRS 1, che prevede i seguenti passaggi:

- a) l'avviamento si assume nell'importo iscritto dalla società nella propria contabilità all'atto del perfezionamento dell'operazione, al netto di ammortamenti e svalutazioni straordinari successivi;
- b) tale importo è aumentato di quello, alla stessa data, delle eventuali immobilizzazioni immateriali, acquisite nella relativa "business combination", separatamente iscritte ma non più iscrivibili come tali secondo gli IFRS (esempio: spese di impianto e di ampliamento) ed è ridotto, invece, di quelle

⁴⁴ Il mercato attivo è definito dal principio contabile nel seguente modo: "è un mercato in cui esistono tutte le seguenti condizioni: a) gli elementi negoziati risultano omogenei; b) compratori e venditori disponibili possono essere trovati in qualsiasi momento; c) i prezzi sono disponibili al pubblico."

immobilizzazioni immateriali delle quali è prevista la separata iscrizione secondo gli IAS/IFRS, ma che invece non furono distintamente iscritte e furono comprese nel valore del goodwill. Se del caso, si devono rettificare le imposte differite e le interessenze di terzi;

- c) l'importo dell'avviamento deve essere rettificato in più o in meno dell'importo di eventuali rettifiche del prezzo di acquisto dell'azienda che siano probabili ed attendibilmente determinabili alla data di passaggio agli IAS/IFRS. Inoltre, esso è incrementato di eventuali differenze negative di prezzo già conteggiate, ma non più probabili o non misurabili in modo attendibile;
- d) deve essere obbligatoriamente effettuato un impairment test alla data di passaggio agli IFRS come previsto dallo IAS 36, dopo aver allocato l'avviamento ad una appropriata unità generatrice di flussi finanziari (*cash generating unit*). L'eventuale perdita per riduzione di valore è addebitata a riserva per utili portati a nuovo;
- e) l'importo dell'avviamento non deve essere sottoposto ad ulteriori modifiche, neppure per correggere i precedenti ammortamenti.

Qualora l'avviamento non fosse stato rilevato in sede di contabilizzazione della business combination, ma avesse rettificato direttamente il patrimonio netto, eventuali rettifiche alle immobilizzazioni immateriali impatterebbero sul patrimonio netto, in quanto il goodwill non potrebbe in ogni caso essere rilevato.

Per quanto riguarda le altre attività e passività dovrà essere verificata la loro iscrivibilità in base agli IAS, senza modificarne il valore attribuito in sede della precedente contabilizzazione della business combination, salvo quanto previsto al paragrafo B.2 (b) dell'appendice al IFRS 1. Lo storno di attività e passività che non rispecchiano le regole IAS o la rilevazione di attività e passività precedentemente non rilevate, ma il cui riconoscimento è previsto dagli IFRS, avrà come effetto la rettifica del patrimonio netto e non dell'avviamento.

Nel caso in cui una controllata acquisita in una business combination prima non era consolidata, ma lo dovrà essere secondo gli IAS, si dovranno calcolare i valori delle attività e passività della controllata al passaggio degli IFRS, da inserire nel bilancio consolidato, con i criteri previsti dallo IFRS 1. Il valore dell'avviamento da iscrivere in relazione a tale controllata sarà pari alla differenza tra la quota di partecipazione nel patrimonio netto rettificato e il costo già iscritto per la partecipazione nel bilancio individuale della controllante. (valutare se togliere il paragrafo dell'avviamento).

24.3.2 L'avviamento

L'avviamento rappresenta, secondo lo IFRS 3, il pagamento effettuato dall'acquirente di un'azienda in previsione di ottenere benefici economici futuri derivanti da attività che non possono essere singolarmente identificate e rilevate separatamente.

L'avviamento può anche essere valutato come costo residuo di un'aggregazione aziendale in seguito alla rilevazione delle attività, delle passività, certe e potenziali, dell'attività acquisita. Occorre sottolineare il fatto che devono essere considerate anche le passività potenziali⁴⁵ nell'ipotesi in cui sia possibile determinarne il loro fair value.

Si ricorda che il principio non permette più di iscrivere l'avviamento negativo nei fondi rischi a fronte di future perdite dell'azienda acquisita.

Ci possono essere situazioni in cui la contabilizzazione dell'operazione di aggregazione d'azienda e del relativo avviamento può inizialmente essere eseguita solamente in modo provvisorio, in quanto non sono disponibili tutte le informazioni necessarie o non si è completato il processo di elaborazione delle stesse. In

⁴⁵ Le passività potenziali vengono definite dallo IAS 37: sono quelle che non producono un accantonamento in bilancio in quanto non probabili o, se probabili, non attendibilmente stimate.

questi casi, l'acquirente deve rettificare la contabilizzazione provvisoria entro dodici mesi dalla data dell'acquisizione. I valori dovranno essere variati come se fossero sempre stati contabilizzati in maniera definitiva.

Infine le rettifiche apportate potrebbero aver comportato una variazione dell'importo dell'avviamento, infatti quest'ultimo si può modificare per effetto di rettifiche al costo d'acquisto, derivanti per esempio da accordi che fissano il prezzo definitivo sulla base del mantenimento o del raggiungimento di un livello specifico di profitti.

24.4 Acquisizioni attraverso contributi pubblici

Un'attività immateriale può essere acquistata senza dover sostenere costi, o per corrispettivo nominale, tramite un contributo pubblico. Ciò può verificarsi nel caso in cui il governo trasferisca o assegni all'azienda attività immateriali quali diritti aeroportuali, licenze per l'attivazione di stazioni radio o televisive, licenze d'importazione etc. Secondo quanto previsto dallo IAS 20 *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*, l'azienda può scegliere di rilevare inizialmente sia l'attività immateriale sia il contributo al fair value; se l'azienda decide di iscrivere l'attività in base al suo valore nominale, questo deve essere maggiorato di qualsiasi spesa direttamente attribuibile per predisporre l'attività al suo previsto utilizzo.

24.5 Permute di attività

Un'attività immateriale può essere acquisita anche mediante una permuta, ovvero uno scambio, con un'altra attività immateriale o con altre attività. Il costo dell'attività immateriale ricevuta è valutato al fair value, salvo le seguenti due ipotesi:

- a) l'operazione di scambio manca di sostanza commerciale,
- b) le attività scambiate hanno un fair value non misurabile in modo attendibile.

In entrambi i casi l'attività acquistata viene valutata al valore contabile dell'attività scambiata e pertanto non vi sarà alcuna rettifica nei valori di iscrizione, se non la riclassificazione tra diverse classi di attività quando l'oggetto della permuta fosse un'altra attività non immateriale.

La sostanza commerciale di un'operazione di permuta si ha quando i flussi finanziari futuri dell'impresa si modificano in conseguenza della permuta stessa.

È l'azienda che ha il compito di determinare se l'operazione di scambio ha una sostanza commerciale sulla base dei seguenti criteri:

- a) la configurazione dei flussi finanziari (ossia rischi, tempistica e importi) dell'attività ricevuta, che può differire dalla configurazione dei flussi finanziari dell'attività trasferita;
- b) il valore specifico dell'entità della porzione delle operazioni dell'entità interessata ai cambiamenti dell'operazione come risultato dello scambio;
- c) il fatto che la differenza tra (a) e in (b) risulti significativa.

Al fine di determinare se l'operazione di scambio ha una sostanza commerciale, il valore specifico per l'impresa della parte delle sue operazioni interessate dall'operazione di scambio deve riflettere i flussi finanziari al netto di quelli fiscali. L'impresa non ha l'obbligo di fornire i dettagli dei calcoli effettuati, ma solo i risultati ottenuti.

Per qualificare il fair value di un'attività immateriale per la quale non vi sono elementi comparabili di mercato occorre tener presente questi elementi:

- a) la variabilità dell'intervallo delle stime ragionevoli di fair value non è ampia, ovvero significativa per quel tipo di attività;
- b) le probabilità delle varie stime rientranti nel campo di oscillazione possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del fair value.

Se un'impresa è in grado di determinare in modo attendibile il fair value sia dell'attività ricevuta sia dell'attività scambiata, il fair value dell'attività scambiata è utilizzato per valutare il costo, a meno che il fair value dell'attività ricevuta sia più chiaramente evidente. Ciò significa che, nella determinazione degli importi dell'operazione verrà fatto riferimento preferibilmente all'attività che viene ceduta dall'impresa.

Tali regole riguardano i beni immateriali propriamente detti, visto che è difficile immaginare che questa operazione venga applicata alle spese di impianto o di pubblicità.

24.6 Avviamento generato internamente

L'avviamento generato internamente non deve essere rilevato come un'attività. In alcune circostanze, viene sostenuta una spesa con il proposito di generare benefici economici futuri, ma ciò non si concretizza nella creazione di un'attività immateriale che soddisfi i criteri di rilevazione previsti nel presente principio. Questa spesa è spesso descritta come un contributo all'avviamento creato internamente.

L'avviamento generato internamente non è rilevato come un'attività perché non è una risorsa identificabile (ossia non è separabile, né può derivare da diritti contrattuali o altri diritti legali) controllata dall'entità che può essere attendibilmente misurata al costo. Le differenze tra il fair value dell'entità e il valore contabile delle sue attività nette identificabili possono essere originate in un qualsiasi momento da una serie di fattori che condizionano il valore dell'entità.

Tuttavia, queste differenze non rappresentano il costo di attività immateriali controllate dall'entità.

24.7 Attività immateriali generate internamente

Per le attività generate internamente sono previsti ulteriori requisiti, oltre a quelli generali. Ciò in considerazione del fatto che è difficile valutare se un'attività immateriale generata internamente abbia le caratteristiche richieste per essere rilevata a causa di problemi:

- a) *nell'identificare se e quando vi sia un'attività identificabile che genererà benefici economici futuri attesi;*
- b) *nel determinare il costo in maniera attendibile;* infatti, in alcune circostanze i costi per la creazione di un'attività immateriale non possono essere distinti da quelli sostenuti per lo sviluppo dell'avviamento generato internamente dall'impresa o dal costo per operazioni ricorrenti.

Al fine di verificare se l'attività generata internamente soddisfi le condizioni necessarie per essere rilevata in bilancio, l'azienda deve classificare il processo di formazione dell'attività in:

- a) una fase di ricerca;
- b) una fase di sviluppo.

Il principio contabile internazionale afferma che quando l'azienda non è in grado di distinguere la fase di ricerca da quella dello sviluppo di un progetto interno di formazione di un'attività immateriale dovrà imputare tutti i costi relativi alla fase della ricerca. Sarà quindi necessario per le imprese dotarsi di un sistema di controllo interno in grado di identificare le due diverse fasi e allocare alle stesse in modo puntuale i costi.

24.7.1 La fase di ricerca

La ricerca può essere definita come *un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche.*

Secondo lo IAS 38 i costi relativi alla ricerca devono, data l'oggettiva difficoltà di dimostrare la capacità di detti costi di generare benefici economici futuri, essere interamente spesati a conto economico.

Il principio contabile fa alcuni esempi di attività di ricerca non capitalizzabile:

- l'attività finalizzata all'ottenimento di nuove conoscenze;
- l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
- la ricerca di alternative per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi;
- l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati.

In riferimento ai principi contabili nazionali, diversamente dal passato, i costi di ricerca non sono più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale (si rimanda al par. n. 4.2).

24.7.2 La fase di sviluppo

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a 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.

Lo sviluppo è quindi diverso dal mantenimento o dallo sviluppo di avviamento interno; lo sviluppo non deve essere necessariamente innovativo in senso assoluto, è sufficiente che lo sia per l'impresa.

Secondo lo IAS 38 un'attività immateriale derivante dallo sviluppo può essere capitalizzata solo se l'impresa può dimostrare quanto segue:

- la possibilità tecnica di ultimare l'attività immateriale in modo che essa sia disponibile per l'uso o per la vendita;
- l'intenzione di ultimare l'attività per usarla o per venderla;
- la sua capacità di usare o vendere l'attività immateriale;
- le modalità in base alle quali l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri. Pertanto, l'azienda deve dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se è da usarsi per fini interni, l'utilità di tale attività immateriale;
- la disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo adeguate per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale. Questo aspetto può essere dimostrato tramite la realizzazione di un piano aziendale che illustra le necessarie risorse sopra dette e la capacità dell'impresa di procurarsele. In alcune ipotesi l'azienda riesce a dimostrare di avere le risorse finanziarie adatte quando riesce ad ottenere la conferma, da parte di un finanziatore esterno, dell'intenzione di finanziare il progetto;

- la sua capacità di valutare in modo attendibile il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo⁴⁶.

Se l'attività presenta queste caratteristiche, la sua capitalizzazione risulta essere un obbligo e non una facoltà.

Lo IAS non richiama espressamente il termine "probabilità" ma questo non significa che possono essere capitalizzati solo i progetti che siano certi nella loro realizzazione. La valutazione deve essere fatta con riferimento al singolo progetto avviato dall'impresa. Dal momento in cui la valutazione porta a ritenere probabile la riuscita del progetto, i relativi costi saranno capitalizzabili. Il principio contabile internazionale è molto rigido nel fissare il momento in cui i costi di un progetto di sviluppo possono essere capitalizzati. È infatti previsto che i costi precedentemente addebitati a conto economico, in quanto non sussistevano i requisiti per la capitalizzazione, non possono più venire "rivitalizzati" ed essere oggetto di capitalizzazione. Tale vincolo si ha quando i costi sono addebitati a conto economico non solo in un precedente bilancio d'esercizio, ma anche in un precedente bilancio intermedio dello stesso esercizio.

Occorre precisare che il vincolo, presente anche nei principi contabili nazionali, si riferisce alle imprese che applicano con continuità i principi contabili internazionali. Le imprese che si trovano ad applicare per la prima volta gli IAS dovranno invece riconsiderare anche i progetti di sviluppo del passato qualora abbiano ancora utilità e verificare la loro iscrivibilità nella situazione di apertura (IFRS n. 1)

I principi contabili internazionali danno la possibilità di capitalizzare le spese di sviluppo e non quelle di ricerca poiché l'azienda, nel momento dello sviluppo di un prodotto o di processo, ha la possibilità di dimostrare che l'attività genererà probabili benefici futuri essendo già in una fase successiva rispetto alla ricerca.

Rientrano nella fattispecie i seguenti esempi:

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

Al fine di dimostrare che l'attività immateriale riuscirà a generare benefici economici futuri si dovranno utilizzare i principi dello IAS 36 *Riduzione di valore delle attività*.

Se le attività generano benefici economici solo in combinazione con altre attività, l'azienda dovrà applicare il concetto delle unità generatrici di flussi finanziari dello IAS 36. Qualora l'attività non generasse autonomamente flussi finanziari autonomi, si deve ricorrere al concetto di *cash generating unit*.

Il principio internazionale esclude la patrimonializzazione dei seguenti elementi se generati internamente:

1. marchi;
2. testate giornalistiche;

⁴⁶ I sistemi di contabilità analitica possono misurare in modo attendibile il costo da sostenere per generare internamente un'attività immateriale, come ad esempio, i costi per il personale e altre spese sostenute per garantirsi diritti d'autore o licenze o per sviluppare il software.

3. diritti di editoria;

4. anagrafe clienti.

Il motivo di tale esclusione risiede nel fatto che il costo sostenuto per lo sviluppo di questi elementi non può essere distinto dal costo sostenuto per sviluppare l'attività aziendale nel suo complesso.

24.7.3 Determinazione del costo di un'attività immateriale generata internamente

I costi che devono essere considerati per la determinazione del valore di iscrizione delle attività immateriali generate internamente sono gli oneri direttamente attribuibili necessari per creare, produrre e preparare l'attività affinché questa sia in grado di operare nel modo inteso dalla direzione aziendale; in altre parole il costo di un'attività immateriale generata internamente è rappresentato dalla somma delle spese sostenute dalla data in cui per la prima volta l'attività rispetta i criteri previsti per la rilevazione contabile.

Deve pertanto essere fatto riferimento:

- alle spese per materiali e servizi utilizzati e consumati nel generare l'attività immateriali;
- ai costi relativi al personale impegnato nella realizzazione dell'attività immateriale;
- ad eventuali oneri legati alla registrazione volta all'ottenimento della tutela legale;
- all'ammortamento dei brevetti e delle licenze utilizzati per realizzare l'attività immateriale.

Anche sulle attività immateriali generate internamente esiste la possibilità di applicare la capitalizzazione degli oneri finanziari, come previsto dallo IAS 23.

Rimangono invece esclusi dalla possibilità di capitalizzazione dei costi di natura generali quali:

- spese di vendita, amministrazione e altre spese generali, a meno che tali spese possano essere direttamente attribuite alla fase di preparazione dell'attività per l'uso;
- inefficienze chiaramente identificate e costi operativi iniziali sostenuti prima che l'attività raggiunga l'efficienza programmata;
- spese sostenute per addestrare il personale a gestire l'attività.

24.8 Costi non capitalizzabili

Le spese sostenute per un elemento immateriale devono essere rilevate come costo d'esercizio in cui sono state sostenute a meno che:

- a) siano parte del costo di un'attività immateriale che soddisfa le condizioni previste per la rilevazione in bilancio;
- b) l'elemento sia acquisito in un'aggregazione aziendale e non possa essere rilevato come attività immateriale. In tal caso, la spesa deve costituire parte integrante dell'importo attribuito all'avviamento alla data di acquisizione.

Ci sono casi in cui la spesa viene sostenuta per procurare benefici futuri alla società ma non può essere rilevata come attività immateriale, ad esempio la spesa per la ricerca, tranne nell'ipotesi di aggregazione aziendale, deve essere imputata al conto economico dell'esercizio di competenza.

Altri esempi di spese che vengono rilevate come costo nel momento in cui vengono sostenute sono:

- a) spese di impianto dell'attività (ossia i costi di start-up), a meno che tali spese siano incluse nel costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari secondo quanto previsto dallo IAS 16. Le spese di impianto possono essere composte da spese di costruzione di un'entità legale, spese per aprire un nuovo impianto o attività;
- b) spese per la formazione del personale;
- c) spese pubblicitarie e promozionali;
- d) spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'entità.

È opportuno ribadire che, secondo i principi nazionali, questi costi possono essere capitalizzati quando venga dimostrato l'esistenza di benefici economici futuri. Da questo aspetto si comprende che vi è una differenza di trattamento di questi costi tra gli IAS e i principi contabili nazionali poiché per gli IAS, essi devono essere interamente spesati a conto economico.

25. VALUTAZIONE SUCCESSIVA ALLA RILEVAZIONE INIZIALE

L'azienda deve scegliere se utilizzare il metodo del costo o quello relativo alla rideterminazione del valore; una volta deciso il metodo da utilizzare, questo deve essere utilizzato per tutte le attività rientranti nella sua classe⁴⁷, tranne nell'ipotesi in cui non ci sia un mercato attivo per tali attività.

Occorre inoltre ricordare che la valutazione degli elementi contenuti nella classe di attività immateriali è rideterminata simultaneamente al fine di evitare;

- a) valutazioni selettive di attività;
- b) che gli importi rilevati in bilancio siano composti da una combinazione di costi e valori riferiti a date differenti.

25.1 Metodo del costo

Secondo questo modello le attività immateriali devono essere iscritte al costo al netto delle quote di ammortamento, determinate in base alle disposizioni che esplicheremo in seguito, e delle perdite durevoli di valore. Il valore ammortizzabile è il valore complessivo del bene al netto del valore residuo⁴⁸.

25.2 Modello della rideterminazione del valore

In alternativa al costo, lo IAS 38 prevede che un'attività immateriale possa essere iscritta in bilancio all'importo rideterminato che rappresenta il fair value a quella data al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione di valore accumulati. La rivalutazione è applicabile solamente ai beni che sono negoziati in un mercato attivo. Il fair value deve essere valutato facendo primariamente riferimento a quest'ultimo con una regolarità tale da far sì che il valore contabile non differisca significativamente dal valor equo.

Questo tipo di modello non permette:

⁴⁷ Una classe di attività immateriali viene definita dal principio contabile come un insieme di attività di natura e utilizzo similare per l'attività dell'entità.

⁴⁸ Il valore residuo è assunto pari a zero, salvo che vi sia un impegno da parte di un terzo ad acquistare l'attività al termine della sua vita utile oppure vi sia un mercato attivo per l'attività che sia in grado di determinare con attendibilità tale valore e che presumibilmente esisterà anche alla fine della vita utile del bene. Nonostante i cambiamenti di valore residuo debbano considerarsi assai rari, qualora si verificano il conseguente effetto economico deve essere contabilizzato come se fosse un cambiamento di stima.

- a) la rivalutazione delle attività immateriali che non sono state precedentemente rilevate come attività;
- b) la rilevazione iniziale delle attività immateriali a importi diversi da quelli del costo.

Come abbiamo visto, il metodo della rideterminazione del valore viene utilizzato dopo che l'attività è stata iscritta al costo; tuttavia, se una parte di attività immateriale si è aggiunta dopo la rilevazione iniziale, ovvero nel momento in cui ha soddisfatto i requisiti necessari per la capitalizzazione, la rideterminazione del valore viene applicata all'intera attività.

Inoltre, questo modello può essere applicato ad un'attività immateriale ottenuta per mezzo di un contributo pubblico e rilevata a un valore nominale.

La frequenza delle rivalutazioni del costo dipende soprattutto dalla volatilità del fair value dell'attività immateriale; ogni qualvolta il fair value e il valore contabile di un'attività differiscono in modo rilevante occorre effettuare un'ulteriore rivalutazione al fine di portare il valore dell'attività in corrispondenza con il suo fair value.

La rideterminazione del valore deve avvenire con costanza annuale e deve essere svolta solo quando il fair value dell'attività subisce movimentazioni significative e volatili.

Nel caso di rivalutazione dell'attività, ogni ammortamento accumulato fino a quella data può essere trattato in due differenti modi:

1. l'ammortamento viene nuovamente iscritto in bilancio in proporzione al cambiamento del valore contabile lordo dell'attività di modo che il valore contabile dell'attività dopo la rivalutazione equivalga al suo valore rivalutato;
2. avviene l'eliminazione sia del valore contabile netto sia di quello lordo dell'attività e si procede all'iscrizione del valore in bilancio sulla base del valore rideterminato dell'attività.

Nel caso in cui non esista un mercato attivo per l'attività, l'azienda è costretta ad utilizzare il metodo del costo al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione di valore accumulati.

Nell'ipotesi in cui il mercato cessi di esistere, il valore contabile dell'attività deve essere valutato sulla base dell'ultima rideterminazione fatta con riferimento al mercato attivo allora esistente al netto degli ammortamenti e delle perdite per riduzione di valore accumulati. Tale valore rappresenta la base di partenza per l'applicazione del modello del costo.

Occorre mettere in luce il fatto che un mercato attivo di un'attività immateriale non esista più può indicare che l'attività ha subito una riduzione di valore e che ciò deve essere verificato applicando quanto previsto dallo IAS 36. *L'inesistenza di un mercato attivo può determinare l'unicità dell'attività immateriale, come avviene per i brevetti, e non permette la rivalutazione di quest'ultima.*

In ogni caso, in deroga alla regola generale, se un'attività immateriale non può essere valutata al fair value, a causa dell'assenza di un mercato attivo, le altre attività immateriali della medesima classe possono essere comunque valutate applicando il metodo della rideterminazione del valore.

Nel caso in cui il valore del bene sia aumentato in seguito a rideterminazione, il valore eccedente rispetto al quello iniziale deve essere allocato in una riserva di rivalutazione nel patrimonio netto. Qualora, tuttavia, alla rivalutazione segua una perdita di valore, tale importo viene fatto impattare sulla riserva di rivalutazione sino all'eliminazione della stessa. Una volta che l'attività viene ceduta o altrimenti dimessa, l'eventuale riserva ancora esistente viene liberata accreditando la voce "Utili portati a nuovo". Questo trasferimento non deve transitare da conto economico.

Quando venga registrata una riduzione di valore e non esista una riserva di rivalutazione, l'importo connesso verrà imputato a conto economico.

Infine occorre sottolineare che i principi contabili internazionali non ammettono rivalutazioni monetarie di legge.

26. VITA UTILE

In sede di rilevazione dell'attività immateriale, l'azienda deve accertare se la vita utile di quest'ultima risulta essere *definita o indefinita*; nel caso di *vita indefinita* si intende che non esiste un limite prevedibile al periodo durante il quale ci si attende che la stessa generi flussi finanziari netti in entrata per l'impresa.

L'introduzione del concetto di vita utile indefinita ha portato all'eliminazione della presunzione di durata della vita utile non superiore a vent'anni.

Il principio contabile chiarisce che il termine "indefinito" non significa "infinito"; la vita utile di un'attività deve essere considerata facendo solamente riferimento alla quantità di spese di manutenzione che l'impresa dovrà sostenere per mantenere l'attività al livello di rendimento stimato al tempo della valutazione della vita utile, nonché la capacità e l'intenzione della società di raggiungere tale livello. Non devono essere considerate le spese future pianificate eccedenti quanto richiesto per mantenere l'attività a tale livello di rendimento.

La definizione della vita utile di un'attività immateriale deve essere fatta considerando tutti gli elementi a disposizione degli amministratori. L'alto grado di incertezza di tale valutazione comporta che essa deve essere effettuata con prudenza, la quale, in ogni caso, non deve portare a definire vite utili delle attività eccessivamente brevi e non realistiche.

Il principio contabile afferma che data l'esperienza passata di rapidi cambiamenti tecnologici, i software e molte altre attività immateriali sono soggetti a obsolescenza tecnologica. Perciò, accade spesso che la loro vita utile sia breve. Future riduzioni di prezzo previste per la vendita di un elemento che è stato prodotto utilizzando un'attività immateriale potrebbero essere indice di un'aspettativa di obsolescenza tecnologica o commerciale dell'attività, che, a sua volta, potrebbe riflettere una riduzione dei benefici economici futuri generati dall'attività stessa⁴⁹.

La contabilizzazione di un'attività immateriale differisce in base alla sua vita utile, infatti:

- a) le attività che hanno una vita utile definita, ovvero una durata determinata, vengono sottoposte al normale processo di ammortamento;
- b) le attività che hanno una vita utile indefinita non vengono ammortizzate ma sottoposte almeno annualmente all'impairment test.

Le modifiche introdotte per le attività immateriali disciplinate dallo IAS 38 sono identiche a quelle previste per l'avviamento, che ricade sotto la disciplina dell'IFRS 3; questo comporta che anche l'avviamento, come è stato già ribadito, deve essere sottoposto annualmente a test di impairment.

Per la determinazione della vita utile di un'attività immateriale devono venir presi in considerazione i seguenti fattori:

- a) l'utilizzo atteso dell'attività da parte dell'azienda e se l'attività possa eventualmente essere gestita efficacemente da un altro gruppo dirigente;
- b) i cicli di vita produttiva tipici dell'attività e le informazioni pubbliche sulle stime delle vite utili di tipologie simili o attività che sono utilizzate in modo simile;

⁴⁹ Paragrafo 92 dello IAS 38, come modificato dal chiarimento sui metodi di ammortamento accettabili (Modifiche allo IAS 16 e allo IAS 38), pubblicato a maggio 2014. Tale modifica interpretativa deve essere applicata prospetticamente a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2016 o da data successiva. È consentita l'applicazione anticipata. Se l'entità applica questa modifica a partire da un periodo precedente, tale fatto deve essere indicato.

- c) l'obsolescenza tecnica, tecnologica, commerciale o di altro tipo;
- d) la stabilità del settore economico in cui opera l'attività e i cambiamenti di domanda nel mercato dei prodotti o dei servizi originati dall'attività;
- e) le azioni che si suppone vengano realizzate dai concorrenti effettivi o potenziali;
- f) il livello delle spese di mantenimento necessarie per ottenere i benefici economici futuri dall'attività e la capacità e l'intenzione dell'azienda di raggiungere tale livello;
- g) il periodo di controllo sull'attività e i limiti legali o simili all'utilizzo dell'attività, quali le date di conclusione dei rapporti di locazione connessi;
- h) se la vita utile dell'attività dipenda dalla vita utile dell'impresa.

26.1 Attività dipendenti da diritti contrattuali

Nella valutazione della vita utile di un'attività immateriale derivante da diritti contrattuali o altri diritti legali occorre mettere in luce due aspetti:

- la durata dei diritti contrattuali o legali;
- il periodo di utilizzo dell'attività stessa.

La vita utile deve essere determinata sulla base del minore di tali periodi; da ciò si comprende che occorre considerare sia i fattori economici sia quelli legali.

Con riferimento alla durata dei diritti contrattuali o legali è necessario considerare anche le eventuali possibilità di rinnovo del diritto solamente quando esistano evidenze che indichino che l'impresa possa rinnovare i diritti senza costi significativi.

L'evidenza di poter rinnovare il diritto senza il sostenimento di costi aggiuntivi può derivare dai seguenti fattori:

- a) vi è la certezza, basata sulle esperienze passate, che i diritti contrattuali saranno rinnovati. Se il rinnovo dipende da una terza persona, vi è evidenza che quest'ultima darà il suo consenso;
- b) vi è la certezza che le condizioni necessarie per ottenere un rinnovo saranno soddisfatte.

Il costo che la società deve sostenere per il rinnovo non deve essere significativo in rapporto ai benefici economici futuri attesi che l'impresa si aspetta dal rinnovo. In caso contrario, i costi del rinnovo devono essere considerati come finalizzati all'acquisto di una nuova attività immateriale.

26.2 Revisione della stima della vita utile

La valutazione della vita utile di un'attività immateriale non è una scelta definitiva, infatti, *a ogni chiusura di bilancio, gli amministratori dovranno verificare se esistono ancora le condizioni e i requisiti necessari per definire quell'attività immateriale a vita utile indefinita*. Qualora vi sia un cambiamento nella vita utile, lo stesso deve essere considerato come un cambiamento di stima disciplinato dallo IAS 8 *Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori*. Il valore contabile dell'attività immateriale nel momento in cui avviene il cambiamento della stima della sua vita utile diventerà la nuova base per il calcolo dei successivi ammortamenti.

Lo IAS 36 indica che la rideterminazione della vita utile di un'attività da definita a indefinita o viceversa può causare una riduzione di valore dell'attività. Di conseguenza l'impresa dovrà sottoporre l'attività a

impairment test, confrontando il suo valore recuperabile con quello contabile, e rilevando le eventuali eccedenze del valore contabile rispetto al valore recuperabile come una perdita di riduzione di valore.

27. ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE DEFINITA

27.1 Periodo e metodo di ammortamento

Il valore ammortizzabile⁵⁰ di un'attività immateriale con vita utile definita deve essere ripartito in base a un criterio sistematico lungo la sua vita utile.

I criteri per la determinazione dell'ammortamento e la metodologia di calcolo degli stessi sono simili a quelli previsti per le immobilizzazioni materiali rientranti nella disciplina dello IAS 16, anche se vi sono elementi di maggior prudenza, in conseguenza della maggior aleatorietà delle attività immateriali, derivante anche dalla loro mancanza di tangibilità. Tale maggior prudenza sugli ammortamenti rappresenta un punto di contatto tra i principi contabili nazionali e quelli internazionali.

L'ammortamento deve iniziare quando l'attività è disponibile all'utilizzo, ovvero quando si trova nello stato e nelle condizioni previste dalla direzione dell'impresa. Inoltre, l'ammortamento non deve essere interrotto qualora l'utilizzo dell'attività immateriale è temporaneamente sospeso (questa regola è presente anche nei principi contabili nazionali).

L'ammortamento deve essere rilevato come costo d'esercizio a meno che l'attività immateriale non sia utilizzata per la produzione di un'altra attività che viene iscritta in bilancio. In questo caso l'ammortamento dell'attività immateriale potrà essere uno dei componenti di costo della nuova attività.

Infine occorre mettere in luce che i limiti di capitalizzabilità dei costi di ammortamento delle attività immateriali devono trovare riscontro nelle regole previste per tali attività e non possono portare alla capitalizzazione di inefficienze.

Secondo il principio contabile l'ammortamento finisce quando:

- a) l'attività viene eliminata dalla contabilità aziendale;
- b) l'attività viene classificata come posseduta per la vendita (o inclusa in un gruppo di attività incluse per la vendita) ai sensi dell'IFRS 5, *Attività non correnti possedute per la vendita e attività operate cessate*.

Il criterio di ammortamento utilizzato deve riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri del bene siano realizzati dall'impresa. Tale previsione è simile a quella contenuta nello IAS 16. Lo IAS 38 precisa ulteriormente che qualora non si possa determinare in modo attendibile l'andamento con cui i benefici economici pervengono all'impresa, l'ammortamento deve avvenire a quote costanti o comunque con un altro metodo che rifletta un più rapido ammortamento dei beni.

L'azienda ha la facoltà di utilizzare vari metodi di ammortamento al fine di ripartire il costo dell'attività immateriale lungo la durata della sua vita utile, quali, ad esempio, l'ammortamento a quote costanti, a quote decrescenti o in base all'unità di prodotto. Il metodo viene scelto in base all'attesa modalità di consumo dei benefici economici futuri generati dal bene.

Il metodo scelto il primo esercizio viene applicato costantemente esercizio per esercizio, a meno che non vi sia un cambiamento nell'attesa modalità di consumo di tali benefici economici futuri. Secondo lo IAS 38, tuttavia raramente, o quasi mai, vi sarà un'evidenza a supporto del fatto che sia più opportuno un metodo di ammortamento delle attività immateriali con vita utile definita che produca un ammortamento accumulato inferiore rispetto a quello derivante dall'applicazione del metodo a quote costanti. In pratica *l'utilizzo di*

⁵⁰ Il valore ammortizzabile di un'attività immateriale è rappresentato dalla differenza tra il valore di iscrizione della stessa e il suo valore residuo.

metodologie diverse da quella a quote costanti deve produrre un maggiore ammortamento all'inizio della vita utile del bene.

L'ammortamento, come abbiamo ribadito in precedenza, viene solitamente rilevato nel conto economico. Tuttavia, nel caso in cui i benefici economici futuri derivanti da un'attività siano assorbiti nella produzione di un'altra attività, la quota di ammortamento dell'attività "assorbita" costituisce parte integrante dell'altra attività ed è inclusa nel suo valore contabile. Ad esempio l'ammortamento delle attività immateriali utilizzate nel processo produttivo è incluso nel valore contabile delle rimanenze (vedere IAS 2 *Rimanenze*)

27.2 Revisione del periodo e del metodo di ammortamento

Il periodo e il metodo di ammortamento per un'attività immateriale con vita definita devono essere rivisti annualmente al fine di verificare se la vita utile attesa è variata o è rimasta costante. Nel caso in cui vi sia un cambiamento significativo nelle modalità di consumo dei benefici economici futuri attesi derivanti dall'attività, il metodo di ammortamento deve essere modificato al fine di poter riflettere il cambiamento avvenuto. Questi cambiamenti devono essere contabilizzati come cambiamenti delle stime contabili secondo quanto previsto dallo IAS 8.

I cambiamenti possono avere riguardo a una riduzione di vita utile derivante da una rilevazione di perdita di valore ai sensi dello IAS 36, *Perdite di valore*, o a una differente modalità di utilizzo dei benefici economici futuri di un'attività. Il comportamento illustrato, nella sostanza, è richiesto anche dai principi contabili nazionali (si vedano i principi 24 e 29).

27.3 Valore residuo

Per le attività immateriali con una vita utile definita, lo IAS 38 prevede che il valore residuo debba essere considerato pari a zero, a meno che:

- a) vi sia un impegno da parte di terzi di acquistare l'attività alla fine della vita utile di quest'ultima;
- b) vi sia un mercato attivo dell'attività e:
 - il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato;
 - è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

Secondo lo IAS 38 è abbastanza infrequente il caso in cui un'attività immateriale abbia un mercato attivo con le seguenti caratteristiche:

- omogeneità degli elementi negoziati;
- disponibilità in qualsiasi momento di acquirenti e venditori;
- pubblicità dei prezzi.

La stima del valore residuo viene determinata in base al valore recuperabile dell'attività al termine della sua vita utile utilizzando i prezzi in vigore alla data della stima relativi alla vendita di un'attività simile che è giunta al termine della sua vita utile e ha funzionato in condizioni simili a quelle in cui l'attività verrà utilizzata.

Un valore residuo diverso da zero vuol dire che l'impresa ha l'aspettativa di cedere l'attività prima della fine della sua vita economica.

Può capitare che, durante la vita del bene, il suo valore residuo diventi superiore al suo valore contabile. Lo IAS 38 prevede che in tale caso la quota di ammortamento sia pari a zero e che rimanga tale fintanto che il valore residuo superi quello contabile.

È importante sottolineare che deve essere fatto riferimento al valore residuo dell'attività e non al suo valore corrente.

Il valore residuo di un'attività immateriale deve essere rivisto annualmente, le eventuali modifiche ad esso verranno contabilizzate come variazione di stima in base allo IAS 8.

28. ATTIVITÀ IMMATERIALI CON VITA UTILE INDEFINITA

Le attività immateriali aventi vita utile indefinita non devono essere ammortizzate ma valutate sulla base del loro fair value, il quale deve essere verificato annualmente mediante impairment test ogni qualvolta vi sia una possibile riduzione di valore ovvero esistano indicazioni che portano a concludere che la vita utile dell'attività sia indefinita.

Qualora diventi possibile stabilire la vita utile dell'attività, la stessa viene contabilizzata in base alle disposizioni previste per le attività immateriali aventi vita utile finita; l'effetto economico derivante dal cambiamento deve essere contabilizzato come una variazione di stima contabile, ossia imputando al conto economico l'effetto positivo o negativo.

29. RECUPERABILITÀ DEL VALORE CONTABILE – PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Il principio contabile internazionale n. 38 delinea le seguenti procedure riguardanti:

- a) la riesamina del valore contabile delle proprie attività;
- b) la determinazione del valore recuperabile di un'attività;
- c) la rilevazione, da un punto di vista temporale, del suo valore originario.

In base alle disposizioni previste dallo IFRS 3 Aggregazioni aziendali la rilevazione della perdita di valore di un'attività immateriale differisce in base al momento del suo realizzo. Infatti, quando la perdita durevole di valore si verifica durante il primo esercizio di proprietà dell'attività immateriale in contabilità viene rilevata una rettifica sia del valore relativo a quest'ultima sia dell'avviamento positivo (negativo) iscritto in bilancio alla data di acquisizione. Invece, quando la perdita durevole di valore è collegata ad alcuni eventi verificatisi dopo la data di acquisizione, la rettifica dovrà essere effettuata solo sull'attività immateriale applicando i criteri dettati dallo IAS 36 - Riduzioni durevoli di valore delle attività.

L'impresa deve stimare in base al termine di ciascun anno il valore recuperabile delle seguenti attività immateriali:

- attività non ancora disponibili per l'utilizzo;
- attività ammortizzata in un arco temporale eccedente i vent'anni dalla data in cui l'attività è disponibile per l'uso.

Le attività immateriali, in base ai principi contabili nazionali, devono essere assoggettate ad una verifica costante della loro residua possibilità di utilizzazione; qualora questo riesame metta in luce una riduzione durevole di valore, occorre procedere a una sua svalutazione considerando i seguenti elementi:

- il valore iscritto delle immobilizzazioni non deve superare quello recuperabile, definito come il maggiore tra il valore realizzabile tramite la vendita e il valore effettivo d'uso;

- scopo dell'ammortamento è la ripartizione di un costo (come definito dal Codice Civile) di una immobilizzazione durante gli esercizi della sua vita utile stimata.

29.1 Le perdite durevoli di valore secondo lo IAS 36

Il concetto fondamentale espresso dallo IAS 36 è che il valore di bilancio di un'attività non può mai superare il suo valore recuperabile. Quest'ultimo è l'importo maggiore tra il valore d'uso del bene e il suo fair value al netto dei costi di vendita.

È fondamentale notare che la finalità del principio è quella di rilevare eventuali perdite di valore dell'attività, non considerando la sua destinazione. Si potrebbe essere nell'ipotesi in cui un bene abbia un valore d'uso maggiore rispetto al suo valore contabile, ma il suo fair value al netto dei costi di vendita è superiore al suo valore contabile. Data l'intenzione dell'impresa di continuare a utilizzare il bene piuttosto che venderlo, esso non può e non deve essere svalutato; questo per non riflettere in bilancio perdite future.

Altro aspetto rilevante da tenere presente è che il bene deve essere considerato nel suo attuale stato e quindi non devono essere rilevati incrementi di valore derivanti da ristrutturazioni o investimenti effettuati sul bene stesso.

Il fair value al netto dei costi di vendita è l'ammontare ottenibile dalla vendita di un bene in una libera transazione tra parti indipendenti, dedotti i costi per la dismissione.

Per lo IAS 36 la fonte principale per la determinazione del prezzo può essere:

- a) un accordo vincolante di vendita stabilito in un operazione tra controparti indipendenti, rettificato dei costi marginali direttamente attribuibili alla dismissione del bene;
- b) il prezzo rilevato in un mercato attivo;
- c) in assenza di a) e di b) la determinazione può essere fatta sulla base delle migliori informazioni disponibili.

Il valore d'uso del bene è, invece, rappresentato dai flussi finanziari futuri ottenibili dal bene attraverso il suo utilizzo. Questi ultimi vengono attualizzati e devono considerare il valore finale del bene al termine del periodo di utilizzo o, in alternativa, il valore di stima dei flussi finanziari futuri. Per determinare il valore d'uso di un'attività immateriale occorre tenere conto dei seguenti elementi:

- la stima dei flussi finanziari futuri che l'azienda prevede di ottenere;
- le aspettative in merito alle possibili variazioni del valore o dei tempi di tali flussi finanziari;
- il valore temporale del denaro, rappresentato dal tasso corrente d'interesse privo di rischio di mercato;
- l'incertezza implicita nell'attività;
- altri fattori, quali la mancanza di liquidità, che coloro che partecipano al mercato rifletterebbero i prezzi dei flussi finanziari futuri che l'azienda si aspetta di ottenere dall'attività.

29.2 Definizione e frequenza dell'impairment test

L'impairment test è il metodo che consente di calcolare le "perdite di valore" subite dalle attività immateriale; secondo lo IAS 36 un'attività non può essere iscritta nell'attivo dello Stato patrimoniale ad un "valore contabile" superiore a quello "recuperabile", inteso come il più elevato tra il fair value dell'attività e il suo valore d'uso.

La frequenza con cui effettuare l'impairment test segue due tipi differenti di regole:

- a) la regola generale: prevede che il test di impairment debba essere effettuato solamente in presenza di un indicatore che metta in luce una perdita durevole di valore del bene. Tali indicatori, possono essere sia di natura interna o esterna, vengono definiti “trigger event”. La presenza di quest’ultimi può costituire un segnale della necessita di rivedere sia la vita utile che il piano d’ammortamento dell’attività immateriale;
- b) le regole particolari: vengono utilizzate per la valutazione di particolari tipi di attività immateriali, ovvero quelle a vita utile indefinita e le attività immateriali non ancora disponibili all’uso. Per tali tipologie di beni l’impairment test deve essere effettuato almeno annualmente anche in assenza degli indicatori sopra citati.

Il test dell’impairment non deve essere necessariamente svolto alla chiusura dell’esercizio ma può anche essere effettuato in un momento diverso purché venga mantenuto costante il periodo di valutazione. In caso emergano nuovi indicatori di impairment, il test dovrà essere svolto anche se non è passato un anno dall’effettuazione dell’ultimo test.

Per le attività immateriali disciplinate da regole particolari, il primo test di impairment deve essere svolto prima della chiusura dell’esercizio di acquisizione dell’attività.

La contabilizzazione degli effetti dell’impairment normalmente interessa il conto economico. Questa regola viene disattesa nel caso in cui le attività siano iscritte in bilancio a un valore rivalutato e la relativa rivalutazione sia stata contabilizzata in una riserva di patrimonio netto. In tali casi la rilevazione dell’impairment comporterà una riduzione della riserva stessa.

30. CESSAZIONI E DIMISSIONI

In base allo IAS 38 un’attività immateriale deve essere eliminata dallo stato patrimoniale in due ipotesi:

- a) quando l’attività immateriale viene ceduta;
- b) quando non si prevede alcun beneficio economico futuro derivante dal suo utilizzo o dalla sua vendita.

Il confronto tra il corrispettivo ricevuto dalla vendita e il suo valore contabile determina l’utile o la perdita realizzata. Tale risultato deve essere imputato al conto economico nel momento in cui l’attività immateriale viene eliminata dallo stato patrimoniale, a meno che il contratto preveda una clausola di “Sale and leaseback”. Gli utili non devono mai essere contabilizzati tra i ricavi.

Un’attività immateriale distolta dal processo produttivo e in attesa di essere venduta deve essere iscritta al valore contabile risultante alla data in cui il bene è stato radiato dall’impresa. Se l’attesa per la vendita si protrae nel tempo, l’impresa deve verificare, al termine di ciascun periodo amministrativo, se l’attività ha subito una perdita durevole di valore.

La dismissione di un elemento di attività immateriale può avvenire nei seguenti modi:

1. tramite la vendita;
2. con la stipulazione di un contratto di leasing finanziario o di “sale and lease-back”;
3. tramite una donazione.

Il momento di cessazione dell’attività immateriale differisce in base al contratto stipulato, infatti nel caso di vendita il principio contabile richiede di utilizzare i criteri dettati dallo IAS 18 *Ricavi* per la rilevazione dei ricavi di vendita, mentre viene applicato lo IAS 17 nell’ipotesi di “sale and lease-back”.

Nel caso in cui venga sostituita solo una parte dell’attività immateriale, l’azienda rileva nel valore contabile di quest’ultima il costo di sostituzione stornando il valore contabile della parte sostituita. Se l’azienda non

ha la possibilità di determinare con certezza il valore contabile della parte sostituita, può utilizzare il costo di sostituzione come parametro di riferimento della parte sostituita nel momento in cui è stata acquistata o generata internamente.

Il corrispettivo ricevuto dalla vendita dell'attività immateriale è valutato al suo fair value. Nell'ipotesi in cui il pagamento venga differito, il corrispettivo ricevuto viene inizialmente rilevato come se il pagamento fosse avvenuto in contanti; la differenza tra il prezzo a pronti e il corrispettivo realmente percepito rappresenta un interesse attivo che esprime l'effettivo rendimento originato dal credito e la sua contabilizzazione viene effettuata con i criteri dettati dallo IAS 18.

31. INFORMAZIONI INTEGRATIVE

L'azienda, nel distinguere tra attività immateriali generate internamente e le altre attività immateriali, deve evidenziare le seguenti informazioni per ciascuna classe di attività immateriali:

- a) se le vite utili sono definite o indefinite e, se definite, le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;
- b) i metodi di ammortamento utilizzati per attività immateriali con vite utili definite;
- c) il valore contabile lordo ed ogni ammortamento accumulato (insieme alle perdite per riduzione di valore accumulate) all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- d) la voce (voci) di conto economico in cui è incluso ogni ammortamento delle attività immateriali;
- e) una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:
 - (i.) gli incrementi, indicando separatamente quelli derivanti dallo sviluppo interno, quelli acquisiti separatamente, e quelli acquisiti tramite aggregazioni aziendali;
 - (ii.) le attività classificate come possedute per la vendita o incluse in un gruppo in dimissione classificato come posseduto per la vendita, in conformità all'IFRS 5 e altre dimissioni;
 - (iii.) gli incrementi o i decrementi dell'esercizio derivanti da rideterminazioni del valore secondo quanto previsto dai paragrafi 75, 85 e 86 e dalle eventuali perdite per riduzione di valore rilevate o eliminate contabilmente nel prospetto delle altre componenti di conto economico;
 - (iv.) le perdite per riduzione di valore (qualora esistano) rilevate a conto economico secondo quanto previsto dallo IAS 36;
 - (v.) le perdite per riduzione di valore stornate al conto economico nel corso dell'esercizio (qualora esistano) secondo quanto previsto dallo IAS 36;
 - (vi.) ogni ammortamento rilevato nel corso dell'esercizio;
 - (vii.) le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio nella moneta di presentazione, e dalla conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'azienda che redige il bilancio;
 - (viii.) le altre variazioni di valore contabile avvenute nel corso dell'esercizio.

Una classe di attività immateriali è un gruppo di attività di natura e utilizzo simile nell'attività dell'azienda. Esempi di classi possono includere:

- a) marchi;
- b) testate giornalistiche e diritti di utilizzazione di titoli editoriali;

- c) software;
- d) licenze e diritti di franchising;
- e) diritti d'autore, brevetti e altri diritti industriali, diritti di servizi e operativi;
- f) ricette, formule, modelli, progettazione e prototipi;
- g) attività immateriali in via di sviluppo.

Questi esempi forniti dal principio non devono essere considerati in modo rigido; lo IAS 1 non richiede espressamente una separazione delle differenti categorie di Stato patrimoniale che può essere effettuata nelle note al bilancio. Lo stesso principio afferma che quando all'interno della classe "Immobilizzazioni immateriali" vi sono singole categorie valutate in modo diverso, queste devono essere indicate separatamente (è il caso delle immobilizzazioni immateriali valutate con il metodo del costo o con quello della rideterminazione del valore).

Le classi sopra menzionate possono essere raggruppate o divise se ciò comporta un grado di informazione più utile per gli utilizzatori del bilancio.

Occorre sottolineare che le categorie previste dal Codice Civile non sono autonomamente iscrivibili secondo gli IAS; infatti per i principi contabili italiani l'iscrizione di un'immobilizzazione immateriale deve avvenire secondo la sua destinazione.⁵¹

Inoltre lo IAS 8 richiede che l'impresa indichi la natura e l'ammontare di una variazione di stima contabile che abbia un effetto significativo nei periodi successivi. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti:

- a) nella valutazione della vita utile di un'attività immateriale;
- b) nel metodo di ammortamento;
- c) nei valori residui.

Un'azienda deve inoltre indicare:

- a) per un'attività immateriale valutata come avente vita utile indefinita, il valore contabile di tale attività e le ragioni di supporto della determinazione della sua vita utile indefinita. Nel fornire queste motivazioni, l'azienda deve descrivere il (i) fattore (fattori) che ha (hanno) svolto un ruolo nel definire la vita utile indefinita dell'attività;
- b) la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento rimanente di ogni attività immateriale che è significativa nel bilancio dell'azienda;
- c) per le attività immateriali acquisite tramite concessione governativa, valutate inizialmente al fair value, occorre dare le seguenti informazioni:
 - (i.) il fair value inizialmente rilevato per queste attività;
 - (ii.) il valore contabile;
 - (iii.) il metodo di rivalutazione utilizzato dopo l'iscrizione iniziale;
- d) l'esistenza e i valori contabili delle attività immateriali il cui diritto di utilizzo è vincolato e i valori contabili delle attività immateriali date in garanzia a fronte di passività;

⁵¹ Di norma le immobilizzazioni immateriali fanno parte delle attività non correnti; per gli IAS, invece, queste vengono iscritte separatamente solo se vengono rispettate le condizioni dettate dello IFRS 5.

e) l'importo degli impegni contrattuali per l'acquisizione di attività immateriali.

31.1 Attività immateriali rivalutate

Nell'ipotesi in cui le attività immateriali vengano valutate con il metodo della rideterminazione del valore, l'impresa deve indicare quanto segue:

a) per classe di attività immateriali:

- (i.) la data effettiva della rideterminazione del valore;
- (ii.) il valore contabile delle attività immateriali rivalutate;
- (iii.) il valore contabile che sarebbe stato rilevato se la classe rideterminata di attività immateriali fosse stata valutata con il metodo del costo;

b) l'importo dell'eccedenza di rivalutazione (surplus) che fa riferimento alle attività all'inizio e alla fine dell'esercizio e qualsiasi limitazione relativa alla distribuzione agli azionisti.

Infine può essere necessario, per finalità informative, aggregare le classi delle attività rivalutate in classi più ampie. Tuttavia, le classi non possono essere aggregate se ciò provoca una combinazione di una classe di attività immateriali che include gli importi valutati sia secondo il metodo del costo sia secondo il metodo della rideterminazione del valore.

Per quanto riguarda l'informativa da dare sulle spese di ricerca e sviluppo, l'azienda deve evidenziare gli importi complessivi di dette spese imputate a conto economico nel corso dell'esercizio.

31.2 Informazioni aggiuntive

Il principio contabile incoraggia l'impresa a fornire queste ulteriori informazioni:

- a) la descrizione di tutte le attività immateriali totalmente ammortizzate che sono ancora in uso;
- b) una breve descrizione delle attività immateriali significative controllate dall'impresa ma non rilevate come attività perché non soddisfacevano i criteri per la rilevazione.

32. TIPOLOGIE PARTICOLARI DI ONERI PLURIENNALI E ATTIVITÀ IMMATERIALI

Analizziamo alcune tipologie di oneri pluriennali che, in base ai principi contabili internazionali, presentano caratteristiche particolari.

32.1 Oneri per aumenti di capitale

Gli oneri per aumenti di capitale devono essere imputati al valore del patrimonio netto nell'ipotesi in cui l'operazione venga portata a termine con successo; in caso contrario i costi sostenuti devono essere imputati a conto economico nell'esercizio di competenza. I costi imputati a patrimonio netto devono essere indicati separatamente nel prospetto inserito nella nota integrativa. Tra gli oneri per aumenti di capitali vengono ricompresi gli oneri di registrazione e altri oneri normativi, gli importi pagati ai consulenti legali, contabili e altri professionisti, i costi di stampa, l'imposta di bollo e gli altri costi interni dell'impresa.

Tale disciplina è dettata dallo IAS 32, *Strumenti finanziari: informazioni e presentazione*.

Lo IAS 32 precisa che il patrimonio netto deve essere rettificato, utilizzando prioritariamente la riserva sovrapprezzo azioni, anche in relazione all'eventuale effetto fiscale sugli oneri sostenuti.

Ricordiamo che questi oneri, in base al Codice Civile (articolo 2426, n. 5) e ai principi contabili nazionali possono essere iscritti come costi d'impianto e ammortizzati in cinque anni; pertanto, il trattamento riservato a questi costi dagli IAS e dai principi contabili nazionali è notevolmente differente.

32.2 Oneri per accensione di finanziamenti

Lo IAS 39 che prevede la possibilità di capitalizzare tutti i costi relativi al finanziamento ricevuto, ad esempio interessi e commissioni, i quali dovranno essere ripartiti lungo la durata del contratto in modo tale da assicurare un tasso effettivo costante lungo la stessa. In sostanza tali oneri rappresentano una componente da considerare ai fini della valutazione secondo il costo ammortizzato del finanziamento ricevuto; dovranno essere esposti riclassificando il valore di quest'ultimo.

Nello IAS 39 questa metodologia viene chiamata *amortized cost*: si deve sottolineare che le eventuali variazioni nei tassi di mercato non influenzeranno l'allocazione degli oneri finanziari. Questi oneri non verranno rappresentati autonomamente, bensì come rettifica del valore del finanziamento.

32.3 Costi per migliorie su beni di terzi

I costi per migliorie su beni di terzi, di norma, dovrebbero rientrare nell'ambito dello IAS 16 Immobili, impianti e macchine, sia che abbiano autonoma funzionalità in quanto separabili dal bene stesso sia che non la abbiano. Nel primo caso gli oneri verranno ricompresi nella specifica categoria di riferimento (per esempio attrezzature), invece, nella seconda ipotesi, potranno costituire, se rilevanti, una categoria autonoma di attività materiali.

Sotto il profilo civilistico le migliorie apportate a beni di terzi, presi in locazione o in leasing dall'impresa, si ammortizzano nel più breve periodo tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate e quello di durata residua della locazione (comprensivo dell'eventuale rinnovo, se questo dipende dal conduttore).

In ogni caso, la capitalizzazione di questi oneri deve avvenire solo nell'ipotesi in cui da queste spese si attendano benefici futuri: per esempio, è il caso di un'impresa che ristruttura un immobile in locazione, al fine di avviare un'attività di ristorazione e albergo.

È importante non confondere questi costi con quelli d'impianto e di ampliamento, disciplinati dall'articolo 2426, n. 5 del Codice Civile, i quali, in base agli IAS, non sono iscrivibili tra le attività.

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

Tali costi possono essere rilevati, secondo i principi contabili nazionali, tra le immobilizzazioni immateriali.

Per i principi contabili internazionali, questi costi rientrano nell'ambito dell'applicazione dello IAS 11 *Commesse a lungo termine*, che si occupa della contabilizzazione delle commesse a lungo termine sviluppate specificatamente per il cliente. Nella maggior parte dei casi queste spese non vengono imputate in conto economico ma sono rilevate nel conto relativo alla commessa, nelle seguenti ipotesi:

- a) se possono essere identificati separatamente e determinati con attendibilità;
- b) se è probabile che la commessa sarà ottenuta.

32.5 Immobilizzazioni in corso ed acconti

Le immobilizzazioni in corso possono far parte dei costi di sviluppo in corso e quindi sono ad esse applicabili le regole per tali tipologie di costi. Le immobilizzazioni in corso ed acconti possono formare un'autonoma categoria quando sono di importo rilevante.

Essendo attività immateriali non ancora disponibili per l'uso devono, in base allo IAS 36, essere assoggettate, almeno annualmente, a impairment test.

33. LE REGOLE DA SEGUIRE IN SEDE DI PRIMA APPLICAZIONE DEGLI IAS

Le imprese che dovranno adeguarsi ai principi contabili internazionali dovranno, innanzitutto, verificare che i valori delle immobilizzazioni immateriali siano coerenti con i criteri dettati dagli IAS. Per effettuare tale analisi dovranno adottare le seguenti regole.

33.1 Prima iscrizione, valutazione, rivalutazione e ammortamento

In sede di prima applicazione degli IAS rimarranno iscritte in bilancio solo le immobilizzazioni immateriali che rispettano i criteri previsti dai principi contabili internazionali.

In prima battuta dovranno essere eliminate tutte le rivalutazioni di legge salvo quanto consentito dall'IFRS 1, paragrafi da 16 a 19, il quale prevede la possibilità di derogare al principio del costo, utilizzando il fair value alla data della situazione di apertura. L'utilizzo di questa norma derogatoria può avvenire anche per singolo bene e non comporta che quest'ultimo debba essere trattato come bene rivalutato. Occorre precisare che il processo di ammortamento verrà determinato in base al valore rivalutato.

Il passo successivo sarà quello di definire il criterio da utilizzare nella rivalutazione successiva delle immobilizzazioni immateriali; per i beni immateriali che hanno un mercato attivo il redattore del bilancio potrà scegliere se valutare con il metodo del costo o con quello relativo alla rideterminazione del valore. Invece, per i beni che non hanno un mercato attivo, la valutazione dovrà avvenire solo con il primo metodo.

In terzo luogo si dovrà effettuare la verifica di compatibilità con gli IAS delle assunzioni fatte per quanto riguarda gli ammortamenti; in altri termini occorrerà verificare se la vita utile, il valore residuo e il metodo di ammortamento sono corrispondenti alle previsioni degli IAS. In caso contrario dovrà essere rivisto l'ammortamento cumulato alla data del passaggio, applicando l'IFRS 1, imputando le eventuali differenze al patrimonio netto.

Quando un'attività immateriale viene considerata dagli IAS con vita utile indefinita, i precedenti ammortamenti devono essere stornati e dovrà essere effettuato l'impairment test alla data di transizione ai principi contabili internazionali; nell'ipotesi in cui si verificano perdite di valore, queste dovranno rettificare le riserve di utili in base alle previsioni dell'IFRS 1.

Infine, se al momento di transizione ai principi contabili interni i costi precedentemente imputati a conto economico soddisfano le condizioni previste dagli IFRS, tali costi dovranno essere ripresi e iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale con il conseguente aumento di una posta di patrimonio netto.

Infine il redattore del bilancio deve porre particolare attenzione nel caso in cui l'attività immateriale sia stata acquisita nel corso dell'anno in quanto dovrà stanziare una quota di ammortamento proporzionale al tempo di possesso.

33.2 Costi d'impianto e di ampliamento

Questi costi rappresentano, secondo i principi contabili nazionali, oneri pluriennali che non possono essere iscritti nel bilancio redatto secondo i criteri previsti dagli IAS in quanto vengono considerati costi d'esercizio. In sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali l'impresa dovrà effettuare lo stralcio di questi costi e, come contropartita, ridurre gli utili indivisi. Tale criterio deve essere utilizzato anche quando i beni derivano da un'aggregazione d'impresе, salvo quando i costi d'impianto e di ampliamento siano riclassificabili all'interno dell'avviamento. Occorre sottolineare, infine, che i costi di start-up, i costi di addestramento del personale e altri costi simili devono essere annullati.

33.3 Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità

I costi relativi alla ricerca di base e per la pubblicità capitalizzati nei precedenti esercizi devono essere stralciati e, come contropartita, devono essere ridotti gli utili indivisi. I costi di sviluppo e la ricerca applicata possono essere mantenuti solo nel caso in cui rispettino i requisiti precedentemente indicati.

Il redattore del bilancio IAS può anche considerare i costi imputati al conto economico negli esercizi precedenti che però soddisfano i criteri dello IAS 38 e per i quali viene stimata, alla data di transizione, un'utilità futura; da un punto di vista contabile i costi verranno ripresi e, tramite una rettifica positiva da imputare a patrimonio netto, iscritti all'attivo dello stato patrimoniale.

Ricordiamo che a livello nazionale, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiscono costi di periodo e devono essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento in quanto sono stati eliminati dalla voce B.I.2 dall'attivo dello Stato, e quindi non sono più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale (sul punto, si rimanda al par. n. 4.2).

33.4 Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

La loro iscrizione all'attivo del bilancio è subordinata alla condizione che questi diritti siano stati acquisiti dall'esterno o utilizzati in virtù di una licenza. Al contrario, i diritti di brevetto generati internamente non possono essere iscritti in bilancio; la loro presenza in sede di prima applicazione degli IAS comporta l'obbligo di annullamento attraverso la riduzione della riserva utili portati a nuovo.

33.5 Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

Si possono applicare le stesse regole previste per i diritti di brevetto.

33.6 Costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti

Come abbiamo visto in precedenza, questi costi devono essere interamente imputati al conto economico; ciò significa che i costi per il trasferimento e il riposizionamento di cespiti precedentemente capitalizzati dovranno essere annullati in sede di prima applicazione degli IAS.

33.7 Costi per la creazione dei siti internet

Secondo un'interpretazione data dal SIC n. 32, questi costi non possono essere iscritti all'attivo dello stato patrimoniale salvo rare ipotesi in cui il redattore del bilancio è tenuto a effettuare un'accurata previsione dei costi ricollegabili alla creazione, allo sviluppo e manutenzione del sito web nonché l'utilizzo dello stesso. Quando il sito internet viene utilizzato per pubblicizzare i prodotti dell'azienda, i relativi costi non possono essere capitalizzati in quanto lo IAS 38 non consente la capitalizzazione delle spese di pubblicità.

33.8 Software

Bisogna effettuare la seguente distinzione tra gli oneri relativi al software:

- a) costi relativi al software di base, ovvero al sistema che permette alla macchina di funzionare. Da un punto di vista contabile, visto che il costo risulta indispensabile per il suo funzionamento, esso deve essere sommato all'immobilizzazione a cui fa riferimento;
- b) costi relativi al software applicativo. Questi oneri vengono sostenuti per migliorare le prestazioni della macchina e, in virtù della loro autonomia, devono essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali all'interno della voce "Diritti di brevetto" o "Concessioni".

33.9 Altri oneri pluriennali

In questa voce vengono iscritti i costi pluriennali derivanti da particolari normative nazionali che, in sede di prima applicazione degli IAS, dovranno essere annullati. L'esempio più comune è dato dai costi pluriennali iscritti in base all'articolo 114, comma 3 della legge 388/00 che permetteva al redattore del bilancio di considerare le spese sostenute per l'effettuazione di interventi di bonifica come oneri pluriennali da ammortizzare civilisticamente in 10 anni. Il costo sostenuto dalle imprese per la bonifica non rappresenta un onere relativo alla prevenzione di un eventuale danno futuro, bensì costituisce un rimedio per porre rimedio a una situazione passata; in sostanza il loro annullamento in sede di prima applicazione degli IAS è causato dal fatto che questi costi non sono di competenza dell'esercizio ma di quelli passati.

Lo stesso discorso può essere fatto in tutti i casi in cui le norme interne risultino in contrasto con i criteri dettati dai principi contabili internazionali: nei bilanci IAS tali situazioni devono essere eliminate, in quanto i Regolamenti dell'UE prevalgono sulla normativa interna.

34. LE REGOLE FISCALI

34.1 Le regole ante D.L. n. 244/2016

Il D.lgs. n. 28 febbraio 2005, n. 38, recante le disposizioni per l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del Regolamento CE n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali, ha modificato alcune disposizioni di carattere tributario al fine di allineare la disciplina fiscale con l'introduzione degli IAS. Analizziamo in particolare il contenuto dell'articolo 108 del TUIR.

Il comma 1 stabilisce che *“le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio stesso ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto”*. Gli amministratori che redigeranno il bilancio secondo i principi contabili internazionali dovranno imputare interamente a conto economico le spese relative a studi e ricerche.

La diversa deducibilità sul piano fiscale dovrà essere ottenuta con il consueto impiego delle variazioni in aumento e in diminuzione da apportare nella dichiarazione dei redditi.

Il comma 2 dell'articolo 108 stabilisce che le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi quattro. Anche in questo caso gli IAS prevedono l'intera imputazione a conto economico dei costi di pubblicità e di propaganda.

Anche in questo caso la dichiarazione dei redditi potrà consentire di applicare la norma tributaria.

In base al comma 3, *“le altre spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”*. Questa norma diventerà, di fatto, inoperante, salvo l'applicabilità alle spese di manutenzione straordinaria di immobili di terzi.

Il comma 4 dell'articolo 108 afferma che *“le spese relative a più esercizi, comprese le spese d'impianto, sostenute dalle imprese di nuova costituzione sono deducibili, secondo le disposizioni sopra citate, a partire nell'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi”*. La norma dovrà essere applicata insieme all'articolo 109, comma 4, lettera a): *“sono tuttavia deducibili i costi imputati a conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio alla deduzione”*, poiché le spese d'impianto, ancorché imputate a conto economico in un anno diverso, potranno essere portate in deduzione nell'esercizio in cui vengono prodotti i primi ricavi.

Infatti, gli amministratori, che redigeranno il bilancio IAS della società neo-costituita, dovranno imputare i costi per competenza nell'esercizio in cui sono stati sostenuti; in sede di dichiarazione dei redditi verrà effettuata una variazione in aumento, pari ai costi d'impianto iscritti in bilancio, nel quadro RF. L'anno in cui

la società inizierà a produrre i primi ricavi si dovrà effettuare una variazione in diminuzione nel quadro RF della dichiarazione dei redditi.

34.2 Gli oneri pluriennali

Un problema particolare si pone per gli oneri pluriennali.

In particolare, all'articolo 108, comma 3, è stato aggiunto in fine il seguente periodo: *“le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute e nei successivi quattro”*. La norma, in primo luogo, non riguarda le spese relative a studi e ricerche e quelle di pubblicità e propaganda, regolate dai precedenti commi dell'articolo, né i beni immateriali disciplinati dall'articolo 103 del TUIR.

Come regola generale le spese relative a più esercizi sono deducibili negli esercizi in cui sono imputate al conto economico. Lo ribadisce la relazione tecnica al D.Lgs. n. 38 del 2005 in cui si afferma che i costi di impianto e di ampliamento e le altre spese relative a più esercizi sono attualmente fiscalmente deducibili *“nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio”* e, pertanto, come più volte riconosciuto dalla prassi ufficiale, in base all'imputazione effettuata dal redattore del bilancio, coerentemente con i principi civilistici. La prassi ufficiale a cui fa riferimento la relazione tecnica è quella che aveva ammesso la validità fiscale della scelta civilistica (circolare 108/1996, risposta 6.4 e circolare 73/E del 1994, risposta 3.36).

Per le imprese che adottano gli IAS, però, la seconda parte del comma 3 dispone che le spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Per le imprese che adotteranno gli IAS, quindi, viene meno la prevalenza dell'impostazione contabile su quella fiscale, dato che i criteri dettati dal principio internazionale n. 38 non permettono la capitalizzazione degli oneri pluriennali e, quindi, tali costi dovranno essere imputati a conto economico. La legislazione fiscale, al contrario, per le imprese che adotteranno gli IAS prevede unicamente la deducibilità in cinque esercizi.

La scelta del legislatore crea dunque una disparità tra le imprese che adotteranno gli IAS e le altre, dal momento che le prime dovranno necessariamente procedere alla deducibilità pro-quota delle spese sostenute, mentre le seconde potranno muoversi, pur nel rispetto delle disposizioni civilistiche, con una maggiore discrezionalità. Con tale impostazione viene meno uno dei principi ispiratori della norma, ovvero la volontà di rendere neutrale l'applicazione dei principi contabili internazionali.

34.3 Le regole post D.L. n. 244/2016

Il recepimento in Italia dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS) ha comportato la necessità di rivedere (in parte) la disciplina relativa alla determinazione del reddito d'impresa prevista dal Tuir. In questo senso, infatti, il comma 1, lettera g) dell'articolo 25 della legge comunitaria 2003 prevedeva l'obbligo da parte del Governo di operare *“l'eventuale modifica della normativa fiscale in materia di reddito d'impresa al fine di armonizzarla con le innovazioni derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali”*.

Lo IAS 38 infatti prevede che le seguenti spese debbano essere rilevate come costo nell'esercizio di sostenimento:

- spese di impianto di attività (ossia costi di avvio),
- spese per la formazione del personale,
- spese pubblicitarie e attività promozionali,
- spese di ricollocazione o riorganizzazione parziale o integrale dell'entità.

Come già sopra esposto, nella versione previgente il comma 3 dell'articolo 108 del Tuir (così come modificato dall'articolo 11, comma 1, lettera c) del decreto legislativo 28 febbraio 2005 n. 38), dopo aver confermato ai primi due commi i criteri di deducibilità delle spese relative a studi e ricerche e di pubblicità e propaganda, prevedeva che le spese aventi natura pluriennale "...non capitalizzabili, per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi".

A seguito di queste disposizioni, quindi, le spese relative a più esercizi (diverse da quelle relative a studi e ricerche e le spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza), pur essendo, in base allo las 38, obbligatoriamente iscrivibili nel conto economico, avevano una deducibilità ripartita in cinque anni.

L'articolo 13-bis, comma 2, lettera c), n. 2 del D.L. 30 dicembre 2016 n. 244 ha abrogato la disposizione sopra citata che prevedeva obbligatoriamente per i soggetti las adopter la deduzione in cinque esercizi delle spese pluriennali non più capitalizzabili.

Viene, quindi, prevista la possibilità di dedurre da subito l'importo dei costi in questione, nel limite ovviamente della quota imputata in ciascun esercizio.

Come norma transitoria è stato previsto che per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali le disposizioni contenute nell'articolo 108 comma 3 del Tuir, nella versione previgente prima delle modifiche intercorse dal D.L. n. 244 del 30 dicembre 2016, continuano ad applicarsi in relazione alle spese sostenute fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2015 (i.e. deduzione in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi).

35. PATENT BOX

I commi da 37 a 45 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014 (Legge di Stabilità 2015), così come modificati e integrati dal D.L. n. 3 del 24 gennaio 2015 (D.L. Investment compact) e dal comma 148 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Legge di Stabilità 2016), hanno introdotto un nuovo regime di tassazione agevolata opzionale (c.d. "Patent box") che interessa i redditi e le plusvalenze derivanti dall'utilizzo e/o concessione in uso e dalla cessione di taluni beni immateriali. Per accedere al regime agevolato il contribuente deve esercitare un'opzione irrevocabile per cinque anni. Tale opzione rileva sia ai fini Ires (Irpéf) che ai fini Irap.

Le disposizioni in esame entrano in vigore il primo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (per i soggetti solari il 2015).

35.1 Ambito oggettivo

Il comma 39 della legge n. 190/2014 (così come modificato dalla legge n. 208/2015) definisce l'ambito oggettivo di applicazione del regime di tassazione agevolata che riguarda i redditi derivanti dall'utilizzo «di software protetto da copyright, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili».

L'articolo 6, D.M. 30 luglio 2015, ha fornito precisazioni in merito ai **beni agevolabili**. Nello specifico sono agevolabili i redditi derivanti dall'utilizzo di:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali siano essi concessi o in corso di concessione, ivi inclusi i brevetti per invenzione, ivi comprese le invenzioni biotecnologiche ed i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello d'utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- marchi di impresa, ivi inclusi i marchi collettivi, siano essi registrati o in corso di registrazione;
- disegni e modelli, giuridicamente tutelabili;

- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Ai fini dell'applicazione del beneficio in esame, il primo elemento da verificare è costituito dall'**esistenza di beni ricompresi nell'elenco di quelli agevolati**.

Una volta individuati, è necessario certificare la presenza dei relativi diritti e i documenti specifici che dovranno essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate.

Per i beni meno circoscrivibili (ad es. il "know how"), l'impresa può tutelarsi ricorrendo a perizie esterne (circ. Ag. Entrate 07/04/2016 n. 11/E).

Relativamente ai beni agevolabili, l'opzione può essere esercitata, *"indipendentemente dal titolo giuridico"*. Pertanto, possono essere agevolati sia i beni immateriali sviluppati internamente sia quelli acquisiti da altri soggetti anche in licenza, e sui quali viene svolta un'attività di mantenimento, accrescimento e sviluppo.

Al riguardo, a titolo esemplificativo, nella citata circolare n. 11/E/2016 è stata riconosciuta la possibilità di una società (soggetto che ha creato il marchio e che ha sostenuto i relativi costi di presentazione, comunicazione e promozione) di agevolare il reddito riveniente **dall'utilizzo (diretto) del predetto marchio, ancorché acquisito in licenza a titolo gratuito** (in questa ipotesi, al denominatore del *nexus ratio*, non figureranno i costi relativi all'acquisizione del marchio - posto che questi non risultano dal contratto - ma dovranno essere computati i costi di ricerca relativi al marchio, compresi quelli sostenuti per la sua creazione).

Qualora due o più beni siano collegati da un **vincolo di complementarità** (tale per cui la finalizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto degli stessi), ai fini dell'applicazione del Patent box gli stessi devono essere considerati come un unico bene immateriale (articolo 1, comma 42-ter, Legge n. 190/2014 così inserito dalla Legge di Stabilità 2016).

Nella risoluzione 09/03/2017 n. 28/E è stata esaminata la richiesta di una società di produzione software che ha interpellato l'Agenzia delle Entrate in merito alla possibilità di far rientrare nell'agevolazione le seguenti attività connesse ad uno specifico programma applicativo registrato presso il Registro Pubblico speciale Programmi per Elaboratore tenuto dalla SIAE:

- concessione in uso del software, sotto forma di licenza iniziale;
- concessione in uso del software, sotto forma di successivi canoni di assistenza/manutenzione;
- realizzazione e concessione in uso delle modifiche effettuate al software.

Con riferimento a quanto sopra l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che *"l'attività di sviluppo, mantenimento ed accrescimento del software protetto da copyright"* deve *"sostanziarsi nelle attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software"* con l'esclusione pertanto di tutte quelle attività che configurano invece *"una forma puramente strumentale all'utilizzo del software"*.

In virtù delle sopra citate argomentazioni, l'Agenzia ha espresso il proprio parere positivo in merito alla richiesta della società di considerare agevolabili le attività connesse alla concessione in uso del bene immateriale *"se consistenti nelle attività di implementazione, aggiornamento, personalizzazione e customizzazione del software, in considerazione dell'obbligatorietà, prevista dalla norma, di svolgere un'attività di ricerca e sviluppo"*.

L'articolo 56 del D.L. n. 50/2017 ha eliminato i marchi di impresa dall'elenco dei beni immateriali che possono fruire del Patent box, in ciò allineandosi a quanto previsto dall'OCSE.

Il medesimo articolo ha inoltre aggiunto al comma 1 dell'articolo 39 della Legge n. 190/2014 la seguente formulazione, ovvero che: "le disposizioni sul Patent box devono essere applicate anche ai redditi derivanti dall'utilizzo congiunto di beni immateriali, collegati tra loro da vincoli di complementarietà, ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, sempre che tra i beni immateriali utilizzati congiuntamente siano compresi unicamente quelli agevolabili" (allo stesso tempo, è stato abrogato il comma 42-ter dell'articolo 1 della Legge n. 190/2014 che riprendeva la stessa disposizione sui beni complementari).

I marchi di impresa sono quindi esclusi dal Patent box:

- per i soggetti "solari": per i periodi d'imposta per i quali le opzioni sono esercitate successivamente alla data del 31/12/2016 (ovvero dal 2017);
- per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare: a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014, relativamente al quale le opzioni sono esercitate successivamente al 31/12/2016.

Viceversa, per le opzioni che sono state esercitate nei periodi d'imposta 2015 e al 2016, la deduzione relativa al reddito dei marchi continua fino al termine del quinquennio e, in ogni caso, non oltre la data del 30/06/2021.

35.2 Il calcolo operativo

L'agevolazione fiscale in esame consiste nella:

- i. esclusione dal reddito complessivo del 50% (30% nel 2015, 40% nel 2016 e 50% dal 2017 in poi) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolati;
- ii. esclusione dal reddito dell'intera plusvalenza derivante dalla cessione dei beni immateriali agevolati, se almeno il 90% del corrispettivo è reinvestito, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento e all'accrescimento di altri beni immateriali agevolabili.

I redditi di cui al punto (i) sono esclusi dal reddito complessivo per il 30%, 40% o 50% solo per la parte pari al rapporto (**nexus ratio**) tra:

- i costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo dei beni immateriali agevolati ("**costi qualificati**") e
- i costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene ("**costi complessivi**").

L'articolo 9 del D.M. 30 luglio 2015 ha chiarito quali sono le spese da inserire al numeratore e al denominatore del rapporto.

Al **numeratore** del rapporto si considerano:

1. i costi per attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dal contribuente, da università, enti di ricerca e organismi equiparati e da società terze, non appartenenti al medesimo gruppo;
2. i costi di ricerca e sviluppo esternalizzati centralmente da una società del gruppo a soggetti terzi e poi riaddebitati (per la quota che rappresenta un mero riaddebito);
3. i costi sostenuti dall'impresa nell'ambito degli accordi di ripartizione dei costi (CCA, Cost Contribution Arrangement) nel limite del riaddebito ai partecipanti dei costi di ricerca e sviluppo "qualificati".

L'attività di ricerca e sviluppo comprende: la ricerca fondamentale (lavori sperimentali o teorici per acquisire nuove conoscenze); la ricerca applicata (ricerca pianificata per acquisire nuove conoscenze, sviluppare nuovi prodotti, processi, servizi o migliorare quelli esistenti; attività di sviluppo sperimentale e competitivo); il design (ideazione e progettazione dei prodotti, incluso l'aspetto esteriore degli stessi; attività di sviluppo dei marchi); l'ideazione e la realizzazione del software coperto da copyright; le ricerche preventive, gli

studi e le ricerche di mercato oltre al deposito, all’ottenimento, al rinnovo e alla protezione dei diritti; la comunicazione (attività di promozione e accrescimento dell’immagine)

Il valore del numeratore, così come sopra determinato, è poi incrementato di un importo pari alla differenza tra i “costi complessivi” (indicati al denominatore del nexus ratio, si veda di seguito) e i “costi qualificati”. Tuttavia detto valore differenziale rileva fino al 30% dell’ammontare dei “costi qualificati” (up-lift).

Il **denominatore** del rapporto è invece costituito dal totale dei costi di ricerca e sviluppo “qualificati”, e pertanto dall’importo del numeratore, maggiorato:

- 1) dei costi derivanti da operazioni infragruppo sostenuti per lo sviluppo, il mantenimento e l’accrescimento del bene agevolato,
- 2) dei costi di acquisizione del bene agevolabile.

Nei primi anni di applicazione del Patent box (2015 – 2017) occorre tenere conto di due peculiarità ai fini del calcolo del nexus ratio. Innanzitutto, i costi da considerare non sono legati al singolo bene agevolabile, ma alla totalità dei beni presenti in azienda. Allo stato attuale non è chiaro se si tratta del totale generale o del totale riferito ai beni potenzialmente agevolabili. In ogni caso, si arriva a determinare un nexus ratio uguale per tutti i beni; solo dal 2018 si inizierà a fare il conteggio utilizzando i costi specificatamente legati al singolo bene. Il secondo elemento da considerare è che per gli anni dal 2015 al 2017 non si fa riferimento ai costi sostenuti nella singola annualità, bensì alla somma dei costi sostenuti nell’anno considerato e nei tre periodi di imposta precedenti (dunque considerando il 2015, rilevano i costi sostenuti negli anni dal 2012 al 2015). È dunque più facile che in un arco temporale così ampio esistano attività qualificate.

Nel caso in cui il reddito prodotto dal bene immateriale per il quale l’impresa abbia optato per il regime agevolato sia negativo, gli effetti positivi dell’opzione potranno essere rinviati agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Per il meccanismo di “recapture” delle perdite si rinvia a quanto illustrato nella circolare dell’Agenzia delle entrate n. 36/E del 1 dicembre 2015.

Tab. 1: Patent box – test di convenienza

FASI DELL’ANALISI			
1	2	3	4
INDIVIDUAZIONE DEL BENE	DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO ECONOMICO DEL BENE (REDDITO RIFERIBILE)	RAPPORTO TRA: costi qualificati + maggiorazione e costi complessivi (NEXUS RATIO)	CALCOLO DELL’AGEVOLAZIONE: reddito riferibile x rapporto tra costi = importo agevolabile (variazione in diminuzione) 30% per il 2015 40% per il 2016 50% per il 2017

35.3 Ambito soggettivo

Possono optare per il regime in esame:

- i titolari di reddito d’impresa a prescindere dalla forma giuridica e dalle dimensioni;
- le società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, a condizione di essere residenti in Paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato alla quale risultino attribuibili i beni immateriali agevolabili.

I soggetti sopra individuati possono esercitare l’opzione per il Patent box a condizione che i medesimi svolgano attività di ricerca e sviluppo finalizzata alla produzione dei beni immateriali oggetto dell’agevolazione secondo una delle seguenti modalità:

- direttamente;

- mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate, oppure sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (non società del gruppo);
- mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati.

35.4 Aspetti procedurali

Per usufruire dell'agevolazione in esame è necessario esercitare apposita opzione. L'opzione, esercitabile dal 2015, è irrevocabile ed è valida per 5 anni.

Secondo quanto disposto dal Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 novembre 2015 (Prot. n. 144042), l'opzione per i primi due periodi di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 (per i soggetti solari, anni 2015 e 2016) è esercitata con l'invio di apposito **modello** (denominato "Opzione per il regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali") entro il periodo di imposta, in cui ha inizio la tassazione agevolata. Dunque, la tassazione agevolata dei redditi collegati ai beni immateriali per l'anno 2015 è subordinata all'invio, entro il 31 dicembre 2015, del citato modello. Dal terzo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (dal 2017, per i soggetti solari), l'opzione è comunicata nella dichiarazione dei redditi e decorre dal periodo di imposta al quale la medesima dichiarazione si riferisce. Se a seguito dell'esercizio dell'opzione non dovesse poi risultare possibile o conveniente operare alcuna variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi ai fini della fruizione dell'agevolazione, il contribuente non avrà conseguenze fiscali (cfr. circolare n. 36/E/2015 citata).

Si rileva inoltre che nei casi di **utilizzo diretto dei beni immateriali**, per fruire dell'agevolazione è necessario, oltre all'invio del suddetto modello, presentare l'**istanza di accordo preventivo** all'Ufficio entro il medesimo termine (dunque entro il 31 dicembre 2015, se si intende fruire della tassazione agevolata già nel 2015).

Nello specifico, l'articolo 12, D.M. 30 luglio 2015, prevede che l'accordo preventivo riguarda le seguenti fattispecie:

- la determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali;
- la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dei beni immateriali agevolabili, realizzato nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- la determinazione delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Come sopra detto, tale istanza è **obbligatoria** solo nei casi di utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili, mentre è **facoltativa** nei casi di concessione in suo a società del gruppo e cessione infragruppo dei beni immateriali agevolabili.

Il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'1 dicembre 2015 (Prot. n. 154278), ha stabilito le procedure operative per la presentazione dell'istanza di accordo preventivo, nonché il contenuto dell'istanza che il contribuente deve presentare.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 2.1 del suddetto Provvedimento, al fine di avere accesso alla procedura di accordo preventivo, i soggetti titolari di reddito d'impresa, indirizzano all'Ufficio apposita istanza in carta libera da inoltrare a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero da consegnare

direttamente all'Ufficio, che rilascia attestazione di avvenuta ricezione; copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotti su supporto elettronico.

Viene poi indicato il **contenuto** dell'**istanza** che deve comprendere:

- a. la denominazione dell'impresa, la sede legale o il domicilio fiscale, se diverso dalla sede legale, il codice fiscale e/o la sua partita Iva e, l'eventuale indicazione del domiciliatario nazionale per la procedura presso il quale si richiede di inoltrare le comunicazioni attinenti la procedura;
- b. l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per le imprese non residenti, le generalità e l'indirizzo in Italia del rappresentante per i rapporti tributari di cui all'articolo 4, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, che, salvo diversa ed espressa indicazione, sarà identificato quale domiciliatario nazionale per la procedura;
- c. l'indicazione dell'oggetto dell'accordo preventivo costituito alternativamente da:
 - preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili;
 - preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni agevolabili, in ipotesi diverse da quelle precedenti, realizzati nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
 - preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni agevolabili, realizzate nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d. l'indicazione della tipologia di bene immateriale dal cui utilizzo deriva il reddito agevolabile;
- e. l'indicazione della tipologia di attività di ricerca e sviluppo svolta/e, secondo l'elencazione contenuta all'articolo 8, D.M. 30 luglio 2015, ed il diretto collegamento della stessa con lo sviluppo, il mantenimento, nonché l'accrescimento del valore dei beni agevolabili;
- f. la firma del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Qualora l'istanza sia presentata da **microimprese** o **piccole e medie imprese**, non è necessario illustrare i metodi e i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita. I predetti metodi e criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, potranno essere definiti in contraddittorio con l'Ufficio nel corso della procedura di accordo preventivo. Si evidenzia che per microimprese e piccole e medie imprese si intendono i soggetti di cui all'articolo 2, D.M. 30 luglio 2015, qualificabili come tali ai sensi dell'allegato alla Raccomandazione della Commissione delle Comunità europee 2003/361/Ce del 6 maggio 2003. Si tratta in sostanza di tutte le imprese che hanno un organico inferiore a 250 persone ed un fatturato non superiore a € 50 milioni o un totale di bilancio non superiore a € 43 milioni.

L'istanza deve essere corredata da una serie di documenti che variano a seconda dell'oggetto dell'accordo preventivo. Una volta presentata l'istanza questa può essere integrata entro 120 giorni dalla sua presentazione, unitamente a memorie integrative atte a illustrare e integrare l'istanza, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento ovvero direttamente all'Ufficio che rilascia attestazione di avvenuta ricezione.

L'istanza è rigettata, entro 30 giorni dal suo ricevimento, quando è carente degli elementi sopra indicati (lett. da a. a f.), salvo che sia possibile desumere, mediante ulteriore attività istruttoria, i predetti elementi. In presenza di ulteriore attività istruttoria, il termine utile per il rigetto dell'istanza rimane sospeso per il periodo necessario al completamento della stessa. Il rigetto dell'istanza è comunicato dall'Ufficio, con provvedimento motivato, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento. Relativamente alle istanze presentate entro il 30 giugno 2016 il termine per il rigetto è di 180 giorni.

La procedura si perfeziona con la sottoscrizione del responsabile dell'Ufficio competente e del legale rappresentante o di altra persona munita dei poteri di rappresentanza dell'impresa, di un accordo nel quale:

- sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita, in caso di utilizzo diretto dei beni agevolabili;
- sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni realizzati nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- sono definiti i metodi ed i criteri di calcolo delle plusvalenze realizzate nell'ambito di operazioni con società che, direttamente o indirettamente, controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

L'accordo acquista efficacia vincolante per entrambe le parti che lo hanno sottoscritto e rimane in vigore per il periodo d'imposta in cui è presentata l'istanza di accordo preventivo e per i quattro periodi di imposta successivi. L'eventuale mancato raggiungimento dell'accordo è fatto constare mediante processo verbale.

35.5 Metodi e criteri di calcolo del reddito o della perdita in caso di utilizzo diretto del bene immateriale

Per la definizione dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, il provvedimento 1° dicembre 2015 (così come l'articolo 12, D.M. 30 luglio 2015) rinvia genericamente alle linee guida Ocse in materia di prezzi di trasferimento.

In sede interpretativa l'Agenzia delle Entrate ha espresso una chiara preferenza per i metodi del **confronto di prezzo (CUP)** e di **ripartizione del profitto (Profit Split)**. Viceversa, l'eventuale utilizzo di altre tipologie di metodi, deve essere motivato nell'istanza di ruling.

Il **metodo del CUP**, se applicato con riferimento alla "royalty ipotetica" è tendenzialmente da preferire, in quanto più immediatamente idoneo a quantificare la quota parte di reddito di impresa imputabile al "ramo d'azienda virtuale" deputato alla concessione in uso degli IP agevolati e di più agevole gestione.

Inoltre, in alcuni casi, il metodo del CUP può essere considerato appropriato ai fini del confronto tra i prezzi di commercializzazione dei prodotti venduti o servizi resi, nell'ottica di individuare il "premium price" ascrivibile ai beni immateriali utilizzati.

Questo metodo può essere applicato in due differenti modalità del CUP "interno" ed "esterno":

- il primo consiste nel confronto tra le condizioni che l'impresa applica in una transazione con parti correlate e quelle che la stessa impresa adotta, in circostanze simili, a soggetti terzi indipendenti;
- il secondo si basa sul confronto tra le condizioni che l'impresa applica in una transazione con parti correlate e quelle che, in circostanze simili, sono adottate tra soggetti terzi indipendenti.

Viceversa, il **metodo del "Profit Split"** (ovvero della ripartizione degli utili delle transazioni) rappresenta uno dei metodi reddituali previsti dalle linee guida Ocse e si pone l'obiettivo di eliminare gli effetti sugli utili derivanti dalle condizioni speciali convenute o imposte in una transazione controllata (o in transazioni controllate che è opportuno aggregare), determinando la ripartizione degli utili che imprese indipendenti avrebbero previsto di realizzare ponendo in essere la transazione o le transazioni.

Questo metodo è utilizzato per determinare la ripartizione dei redditi, non tra due o più imprese correlate, ma all'interno della stessa impresa tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale.

Ai fini della determinazione del reddito attribuibile al bene immateriale agevolabile, appare particolarmente utile fare riferimento alla variante di questo metodo definita come “*Residual Profit Split*” (“RPSM”). Quest’ultima variante prevede di isolare il reddito attribuibile alle funzioni cosiddette “routinarie” dal risultato economico dell’impresa consentendo, per differenza, la determinazione dell’utile o perdita residua derivante dall’utilizzo dei beni intangibili.

L’applicazione del **metodo “*Residual Profit Split*”** può essere sviluppata nelle seguenti fasi, ovvero:

- 1) individuazione del reddito di impresa da ripartire tra le diverse funzioni aziendali;
- 2) remunerazione delle funzioni cosiddette routinarie, applicando i metodi e criteri previsti nelle linee guida Ocse;
- 3) determinazione dell’extraprofitto derivante dall’utilizzo di tutti i beni intangibili e degli eventuali altri fattori che contribuiscono alla creazione di valore, pari alla differenza tra il risultato economico della società e la remunerazione delle funzioni routinarie;
- 4) individuazione di tutti i beni intangibili e degli altri eventuali fattori cui può essere riferito il predetto extraprofitto e selezione dei beni intangibili oggetto di agevolazione;
- 5) imputazione della quota parte di extraprofitto attribuibile ai beni intangibili oggetto di agevolazione (isolando la quota parte di extraprofitto attribuibile ad altri fattori che contribuiscono alla creazione di valore). Il criterio guida deve sempre essere la determinazione della quota parte di reddito di impresa imputabile all’ipotetico “ramo d’azienda” deputato alla concessione in uso degli IP agevolati allo stesso contribuente. pertanto, non può essere oggetto di agevolazione la quota parte di extraprofitto eventualmente riferibile ai cd. “*manufacturing returns*” (ad es. la particolare qualità dei prodotti commercializzati rispetto al mercato; particolari economi di scala produttive; ecc.) e ai cd. “*marketing returns*” (ad es. posizione commerciale particolarmente importante della società sul mercato, eventualmente imputabile alla lista clienti ed altri marketing intangibles non agevolabili).

In merito ai **criteri da utilizzare per la quantificazione del reddito** (in caso di utilizzo diretto dei beni immateriali), occorre rifarsi alle regole Ocse in materia di *transfer price* (circolare 08/04/2016, n. 12/E, risp. n. 12.2). In particolare, a parità di condizioni di applicabilità:

- il metodo del confronto di prezzo (CUP) è preferibile a tutti gli altri;
- i metodi tradizionali basati sulla transazione sono preferibili a quelli reddituali basati sull’utile delle transazioni (es. Profit Split).

Tuttavia, pur sussistendo questa “gerarchia naturale”, esistono situazioni in cui i metodi basati sull’utile possono risultare più appropriati rispetto ai metodi tradizionali. Ad esempio, nel caso in cui siano implicati beni immateriali di elevato valore e caratterizzati da profili di unicità, ovvero vi sia una carenza di informazioni disponibili e/o affidabili, può risultare difficile individuare sul mercato transazioni comparabili tra imprese indipendenti. In questi casi, il metodo più appropriato può rivelarsi quello di ripartizione dell’utile (Profit Split).

Da ultimo, si evidenzia che è consentita l’applicazione di metodi differenti da quelli previsti nelle linee guida Ocse, purché i prezzi così determinati siano conformi al principio di *arm’s length* (sancito in ambito Ocse). Nei casi in cui si ricorra ad altri metodi, la relativa selezione va suffragata da una spiegazione del perché i metodi riconosciuti dall’Ocse siano stati considerati meno appropriati o non praticabili nelle circostanze di specie e delle ragioni per le quali si è ritenuto che il metodo selezionato fornisca una soluzione migliore.