

# **DIRETTIVA 34/UE/2013: le novità sui bilanci 2016 introdotte dalla nuova Direttiva contabile**

## **Costi di ricerca e pubblicità e novità in tema di immobilizzazioni immateriali (OIC 24)**

Bari, 20 aprile 2017

**Dott. ROBERTO CANGIANO**



## Premessa

Il Decreto Legislativo n. 139, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 4 settembre 2015, muta regole contabili e principi di redazione del bilancio civilistico a decorrere dal 1 gennaio 2016.

L'emanazione del decreto in questione avviene allo scopo di dare attuazione alla Direttiva Europea 2013/34 UE.

Gli scopi del Legislatore Comunitario possono così riassumersi:

- 1) migliorare la trasparenza e la portata informativa del bilancio;
- 2) migliorarne la comparabilità;
- 3) tutelare maggiormente i terzi e gli stessi soci;
- 4) ridurre incombenze e oneri a carico delle piccole imprese.



## Premessa

Alcuni di questi mutamenti hanno portata generale, a titolo esemplificativo si richiamano le nuove asserzioni di bilancio (sostanza e rilevanza).

La prevalenza della sostanza sulla forma implica che la sostanza economica dell'operazione o del contratto siano più rilevanti della forma giuridica degli stessi dando maggiore attenzione alla realtà economica piuttosto che ai suoi aspetti formali.

La rilevanza, invece, viene così declinata all'interno dell'art. 2423 del Codice civile «*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. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione*».

Nella presente trattazione esamineremo le novità delle voci che in bilancio vengono imputate in attivo dello Stato Patrimoniale ed in particolare nell'aggregato “Immobilizzazioni Immateriali” (OIC 24).



## OIC 24: Obiettivi

- 1) Analizzare le modifiche apportate al codice civile ed al principio contabile OIC 24 con particolare riferimento:
  - a) eliminazione e/o riqualificazione dei costi di ricerca applicata e aggiornamento della definizione dei costi di ricerca di base;
  - b) aggiornamento della definizione dei costi di sviluppo;
  - c) eliminazione e/o riqualificazione dei costi di pubblicità;
  - d) aggiornamenti in tema di avviamento.

Inoltre, effettueremo una disamina dei principali contenuti del principio contabile OIC 24.



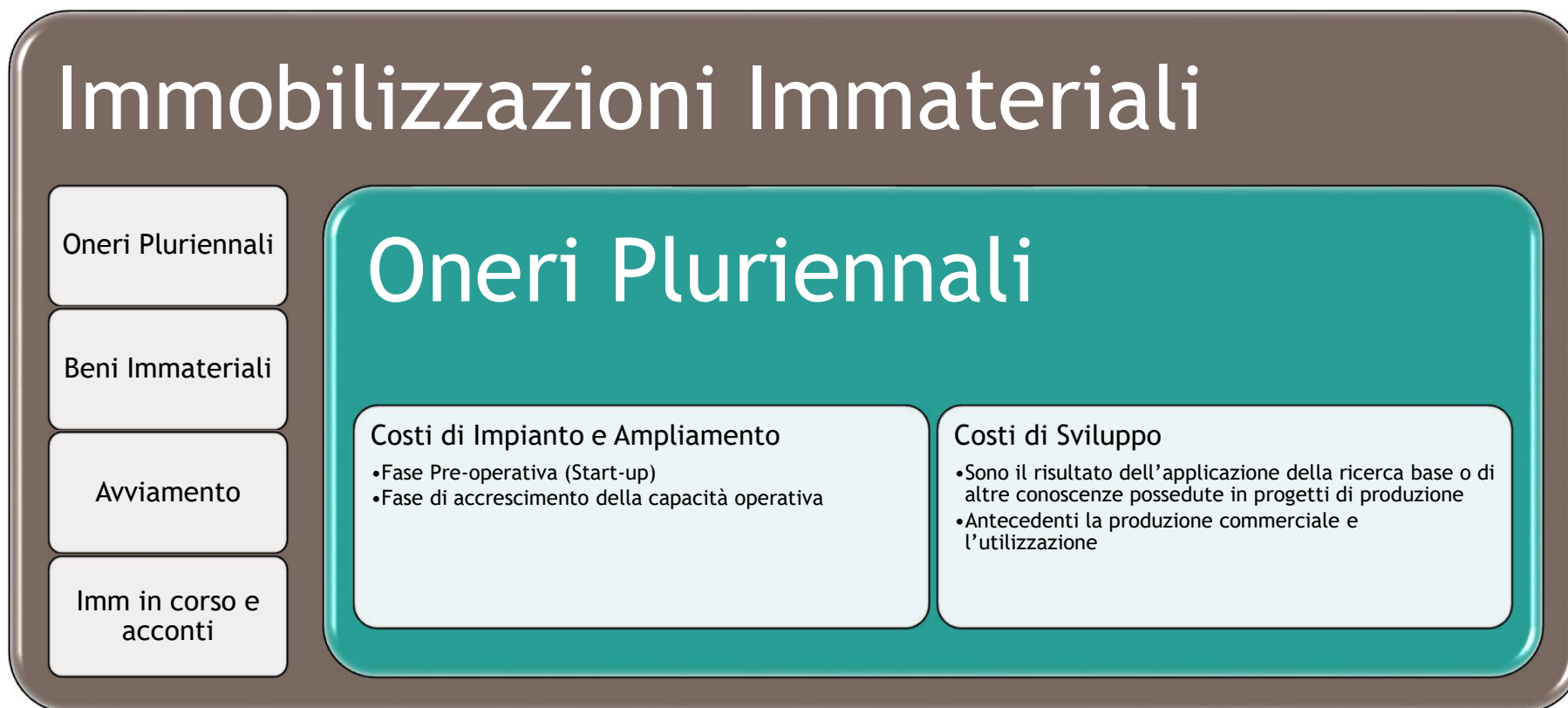
## OIC 24: definizioni

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

Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- **oneri pluriennali** (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo);
- **beni immateriali** (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili);
- **avviamento**;
- **immobilizzazioni immateriali in corso e acconti**.

## OIC 24: oneri pluriennali





## Oneri pluriennali - requisiti

Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:

1. è dimostrata la loro **utilità futura**;
2. esiste una **correlazione oggettiva** con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
3. è stimabile con ragionevole certezza la loro **recuperabilità**. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.

L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi **devono risultare da un piano economico** della società.

I costi di impianto e di ampliamento ed i costi di sviluppo sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente.

# Costi di impianto ed ampliamento - contenuto

Costi di  
impianto  
ed  
ampliamento

atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze, le licenze, permessi, autorizzazioni e simili

I costi di “start-up” se sono soddisfatte alcune specifiche condizioni **condizioni (par. 43)**. Possono includere costi del personale, costi di **pubblicità**, costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente;

I costi relativi all'ampliamento della società, inteso come una vera e propria espansione in attività precedentemente non perseguite, ovvero un ampliamento quantitativo straordinario. Esempi (spese per aumento di capitale sociale, spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione, ecc.);

i costi di addestramento e di qualificazione del personale se sono soddisfatte alcune **condizioni (par. 44)**.





## Costi di impianto ed ampliamento

I costi di **start-up** 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.

Costi di addestramento e qualificazione del personale possono essere capitalizzati:

- se assimilabili ai costi di start up e sostenuti in relazione all'avviamento di una nuova attività o società.
- se sostenuti in relazione diretta ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale, risultanti da un piano approvato dal CDA dal quale risulti la capacità prospettica dell'impresa di generare flussi di redditi futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, inclusi gli ammortamenti.

**Gli incentivi all'esodo non sono capitalizzabili.**

# Costi di Sviluppo - contenuto

## Costi di sviluppo

i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi

i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia;

i costi per la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;

i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati;

i costi per l'applicazione della ricerca di base.



## Costi di sviluppo: condizioni per la capitalizzazione

I costi di sviluppo possono essere capitalizzati se rispondono a determinati requisiti:

- Devono essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito nonché **identificabili e misurabili** (la società deve essere in grado di dimostrare inerenza al prodotto, al processo o al progetto);
- Devono essere riferiti ad un **progetto realizzabile, tecnicamente fattibile** per cui la società posseda **adeguate risorse** (La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica e la sostenibilità finanziaria);
- Devono essere **recuperabili**.

## Codice Civile art. 2424 - novità

CC 2424  
(Prec.  
Vers.)

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

CC 2424  
(Attuale)

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



## Oneri pluriennali: costi di ricerca

I costi di ricerca possono essere classificati come segue:

- a. **costi di ricerca di base**, non capitalizzabili;
- b. ~~costi di ricerca applicata~~, capitalizzabili;
- c. **costi di sviluppo**, capitalizzabili.

La modifica all'articolo 2424 del codice civile, che ha previsto l'eliminazione del riferimento al costo di ricerca dalla voce dello stato patrimoniale BI2, ha comportato una revisione dell'impostazione dell'OIC 24 sul tema. Non essendo più prevista la voce costo di ricerca nell'attivo, l'OIC ha ritenuto opportuno aggiornare le definizioni di costo di ricerca e di costo di sviluppo, eliminando il riferimento al costo di ricerca applicata. Al riguardo, l'OIC ha notato che la definizione di **costi di ricerca applicata** e i criteri di capitalizzabilità di detti costi, ai sensi dell'OIC 24 rivisto nel 2014, così come per i costi di sviluppo, fanno chiaramente riferimento alla necessità che il prodotto e processo cui la ricerca si riferisce siano già individuati e definiti, mentre il costo della ricerca di base è sostenuto in un momento precedente.



## Oneri pluriennali: costi di ricerca

Mancando la categoria della **ricerca applicata**, si è ritenuto opportuno aggiornare la definizione di costo di ricerca di base, adeguandola a quella contenuta nei principi contabili internazionali, specificando che tale 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 si è chiarito che è il risultato dell'applicazione della ricerca di base. **Pertanto i costi di ricerca applicata, capitalizzati in esercizi precedenti al 2016, potranno continuare ad essere iscritti nella voce B I 2 COSTI DI SVILUPPO se soddisfano i criteri di capitalizzabilità. Quei costi che non soddisfano i requisiti in sede di prima applicazione del nuovo principio sono eliminati dalla voce BI2 dello stato patrimoniale e gli effetti sono rilevati retroattivamente sul patrimonio netto di apertura**



## Oneri pluriennali: costi di pubblicità capitalizzabili

Le spese di pubblicità, sostenute a decorrere dal 1 gennaio 2016, non possono essere più capitalizzate ma imputate integralmente a Conto Economico.

In presenza di costi capitalizzati vige il divieto di distribuzione degli utili, se in bilancio non sono accantonate riserve disponibili pari al costo capitalizzato.

Il nuovo standard ha recepito, almeno in parte, le critiche mosse dalla professione e dagli utilizzatori ad un'applicazione rigida dell'esclusione alla capitalizzazione, prevedendo la possibilità di includere tra i costi di start up capitalizzabili come costi di impianto ed ampliamento “ **quei costi di pubblicità sostenuti in ambito di nuova costituzione di società al fine di progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività**”.

Si renderà quindi necessaria una riclassifica delle spese di pubblicità dalla voce B I2 alla voce BI1 dello stato patrimoniale (costi di impianto ed ampliamento): la riclassifica ha effetto retroattivo e, quindi, deve essere applicata sui dati comparativi.



## Oneri pluriennali: costi di pubblicità non capitalizzabili

Sono quei costi che non soddisfano le condizioni di capitalizzabilità ed in sede di prima applicazione - bilancio 2016- andranno stornati da B I 2 e gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

Lo storno di tali voci potrebbe provocare una riduzione di patrimonio netto, producendo gli effetti di cui agli articoli 2446 (Riduzione del capitale per perdite) e 2447 (Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale) C.C..

Si segnala, inoltre, che la modifica della situazione patrimoniale iniziale (nonché del bilancio al 31 dicembre 2015 a fini comparativi), potrebbe comportare, oltre alla contrazione del patrimonio netto, l'iscrizione della fiscalità differita conseguente al presumibile prosieguo della deduzione (sul punto si rinvia all'approfondimento delle norme di coordinamento fiscale).



## OIC 24: Beni Immateriali



# Diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno

I beni immateriali «sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati»

Diritti di brevetto delle opere e di utilizzazione delle opere dell'ingegno

i costi sia di produzione interna sia di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;

i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali;

i costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti;

i costi relativi all'acquisto a titolo di proprietà, a titolo di licenza d'uso del software applicativo sia a tempo determinato che a tempo indeterminato;

i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un software applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore;

i costi di know-how, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna sia nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente.

# Concessioni, licenze, marchi e diritti simili

## - contenuto

Concessioni  
, licenze,  
marchi e  
diritti  
simili

i costi per l'ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);

i costi per l'ottenimento di concessioni per esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio autostrade, trasporti, parcheggi, ecc.);

i costi per le licenze di commercio al dettaglio;

i costi di know-how per la tecnologia non brevettata;

i costi per l'acquisto, la produzione interna (si veda Appendice A) e per i diritti di licenza d'uso dei marchi.



## Beni immateriali: definizione

Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:

- a) è **separabile**, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato, sia individualmente sia insieme al relativo contratto, attività o passività; oppure
- b) **deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali**, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.



## Beni immateriali: rilevazione

Il costo di acquisto comprende anche i costi accessori e rientrano, pertanto, fra i costi capitalizzabili accessori: spese di registrazione, iva indetraibile, consulenze tecniche specifiche, ...

Gli sconti incondizionati in fattura sono portati a riduzione del costo.

Nei casi in cui si applicano il costo ammortizzato e l'attualizzazione, perché il pagamento del bene immateriale è differito rispetto alle normali condizioni di mercato, il bene è iscritto in bilancio al netto della componente finanziaria e sarà pari al **valore attuale** dei futuri pagamenti contrattuali determinato ai sensi dell'OIC 19 "*Debiti*". *La componente finanziaria è, invece, rilasciata a conto economico secondo il piano dei pagamenti.*

I **beni immateriali ricevuti a titolo gratuito** non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili.



## Costi accessori di finanziamento

Nel caso in cui il bene immateriale sia generato internamente, il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione immateriale fino al momento dal quale il bene immateriale può essere utilizzato compresi gli oneri relativi al finanziamento della produzione, interna o presso terzi, con le medesime modalità previste dall'OIC 16.

Se la società ha optato per non applicare il criterio del costo ammortizzato ai debiti sorti prima del 2016, potrà continuare a classificare i costi accessori di finanziamento in B 17 - altre immobilizzazioni immateriali, e continuare ad ammortizzarli.

Il passaggio della capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione a conto economico costituisce un cambiamento di principio contabile.

# AVVIAMENTO



## Avviamento

L'avviamento è l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici o da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.

E' iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

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

L'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale. Rappresenta una qualità dell'azienda.

L'avviamento generato internamente non può pertanto essere capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali.





## Avviamento: vita utile

L'OIC ha esaminato 3 diversi approcci per aggiornare l'OIC 24:

- a. non modificare nella sostanza l'attuale versione dell'OIC 24 partendo dalla considerazione che già in precedenza era prevista una specifica previsione per stimare la vita utile dell'avviamento
- b. implementare quanto previsto dall'attuale OIC 24 fornendo degli utili punti di riferimento per aiutare il redattore del bilancio a stimare la vita utile dell'avviamento di modo che solo quando la società non individua alcun elemento adeguato alle circostanze si ricade nella casistica dell'inattendibilità della stima della vita utile;
- c. stabilire nel principio contabile un processo di stima della vita utile che preveda specifici indicatori utili alla determinazione della vita utile da seguire secondo un ordine gerarchico.

L'OIC si è orientato sull'approccio b)



## Avviamento: vita utile

Il d.lgs. 139/2015 ha modificato la disciplina relativa alla determinazione della vita utile dell'avviamento. Il novellato articolo 2426, al comma 6, prevede che **“l’ammortamento dell’avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni”**.

La precedente formulazione del medesimo articolo prevedeva che **l’ammortamento deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. E’ tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l’avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa”**.

La novità sta nell’esplicito richiamo alla necessità di effettuare una stima della vita utile e che essa risulti attendibile.



## Avviamento: vita utile

E' determinata in sede di rilevazione iniziale e non può essere modificata negli esercizi successivi.

In assoluto la vita utile **non può mai essere superiore ai 20 anni**, ma, nei casi in cui non sia possibile determinarne la vita utile, il periodo massimo di ammortamento è di **10 anni**.

La nota integrativa deve includere una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

Per determinare la vita utile la società può prendere quali punti di riferimento:

- Il periodo di tempo entro cui sono attesi i **benefici derivanti dagli extraprofitti** legati all'operazione straordinaria.
- Il periodo di tempo entro cui si attende di **recuperare l'investimento effettuato** (c.d. payback period) sulla base di quanto previsto formalmente dal Consiglio di Amministrazione;
- La **media ponderata delle vite utili dei core assets derivanti dall'aggregazione aziendale** (materiali ed immateriali)



## Avviamento: prima applicazione

Le disposizioni di prima applicazione chiariscono che poiché tale criterio si applicherà a partire dagli esercizi aventi inizio il 1 gennaio 2016, e le norme transitorie (art.12 del D.Lgs. 139) consentono di proseguire il piano d'ammortamento degli avviamenti iscritti nel bilancio 2015, nei bilanci degli esercizi aventi inizio da tale data si potranno presentare avviamenti con durata di ammortamento che potrà variare da un periodo di 5 anni o a quote decrescenti (versione del gennaio 2016), 10 o 20 anni.

Si dovrà specificare in nota integrativa che si è esercitata questa facoltà di non applicare il nuovo criterio di ammortamento con effetto retroattivo.



# ANY QUESTIONS