

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)

Cagliari, 2 marzo 2017

Dott. Alessandro Fabiano

Dott. Francesco Molinari

OIC 24: definizioni

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

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.

Oneri pluriennali: Costi di impianto ed ampliamento

Costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni momenti della vita d'azienda, quali la fase di **start-up** o quella di accrescimento della capacità operativa.

I costi di start up per essere così classificabili devono rispettare tutte le seguenti condizioni:

- Sono direttamente attribuibili alla nuova attività e si riferiscono solo al periodo antecedente l'avvio
- È ragionevole una prospettiva di reddito per recuperarli.

Non sono capitalizzabili i costi amministrativi e generali e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up.

Oneri pluriennali: Costi di impianto ed ampliamento

Costi di addestramento e qualificazione del personale possono essere capitalizzati solo se assimilabili ai costi di start up e sostenuti in relazione all'avviamento di una nuova attività o società.

Possono essere differiti se sostenuti in relazione diretta ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale, risultanti da un piano approvato dal CDA dal quale risulti un profondo cambiamento nella struttura (produttiva, commerciale, amministrativa) aziendale e 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.

Oneri pluriennali: Costi di sviluppo

I **costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca di base in un progetto per produrre materiali, dispositivi o processi, **prima dell'inizio della produzione industriale.**

Sono composti da:

- Stipendi e salari del personale impegnato nell'attività di sviluppo
- Costi di materiali e servizi impiegati nell'attività di sviluppo
- Ammortamento di immobili impianti e macchinari impiegati nell'attività di sviluppo
- Costi indiretti
- Ammortamento brevetti e licenze impiegati nell'attività di sviluppo

Costi di sviluppo: condizioni per la capitalizzazione

- Devono essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito
- Devono essere identificabili e misurabili
- Devono essere riferiti ad un progetto realizzabile, tecnicamente fattibile per cui la società posseda adeguate risorse
- Devono essere recuperabili.

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.

L'OIC ha aggiornato pertanto 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 BI.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

Non sono più capitalizzabili a partire dal 1 gennaio 2016.

Si ricorda che 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 BI.2 alla voce BI.1 dello stato patrimoniale (costi di impianto ed ampliamento): gli effetti di questa riclassifica vanno applicati con effetto retroattivo 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 BI.2 e gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29.

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.

RIFLESSI FISCALI

Spese relative a studi e ricerche

Art. 108, comma 1, TUIR

Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili:

- nell'esercizio in cui sono state sostenute; o
- in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei successivi ma non oltre il quarto.

Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.

Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'art. 88, comma 3, TUIR (sopravvenienze attive).

Novità

- Deducibilità delle spese relative a più esercizi nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.
- Abrogazione della regola prevista per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali secondo cui le spese non capitalizzabili sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

Spese di pubblicità e di propaganda

Art. 108, comma 2, TUIR

Novità

Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili:

- nell'esercizio in cui sono state sostenute; o
- in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

➤ Vedi spese relative a studi e ricerche

AVVIAMENTO

Avviamento: definizione

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

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.

La vita utile stimata in sede di prima rilevazione **NON** può essere modificata.

Avviamento: vita utile

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.

Nella nota integrativa sarà fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

La stima a 20 anni della vita utile deve derivare da fatti e circostanze oggettivi.

Per determinare la vita utile la società può prendere a 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