



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

# Le immobilizzazioni immateriali

Prof. LUCA BAGNOLI



## Cosa studiare

- **le slide**
- **artt. del C.C.**
- **OIC n. 24**
  - ***da 36 a 87***
  - ***appendice A***





***Le immobilizzazioni immateriali corrispondono a FP a utilità pluriennale per destinazione non dotate di consistenza materiale***

**La disciplina civilistica: art. 2424-bis,  
comma 1, C.C.**



**Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati  
durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni**

**... identico alle immob materiali ...**





## La disciplina civilistica: art. 2424 C.C.

attivo	SP	passivo
<p>...</p> <p><b>B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:</b></p> <p><b>I - Immobilizzazioni immateriali:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>1) costi di impianto e di ampliamento;</li><li>2) costi di sviluppo;</li><li>3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;</li><li>4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili;</li><li>5) avviamento;</li><li>6) immobilizzazioni in corso e acconti;</li><li>7) altre.</li></ul> <p><b>Totale.</b></p>		<p><b>patrimonio netto e passività</b></p>





## La disciplina civilistica: art. 2426, comma 1, n. 1 C.C.

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

... identico alle immob materiali ...





## La disciplina civilistica

- Per ciascuna voce delle immobilizzazioni immateriali è indicato nell'attivo dello stato patrimoniale il valore al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni
- Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10a) *“Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali”*
- Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di immobilizzazioni immateriali sono iscritte nel conto economico rispettivamente nella voce A5 *“altri ricavi e proventi”*, o nella voce B14 *“oneri diversi della gestione”*



# L'ammortamento



## **Art. 2426 - Criteri di valutazione, comma 1**

**Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:**

...

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

...

**... identico alle immob materiali ...**

## Aspetti contabili

### Esempio

#### **Costituzione societaria, sostenendo:**

- **compensi notarili 3.000 euro oltre iva**
- **spese di costituzione 1.000 euro non imponibili**

**Il compenso notarile soggiace alla ritenuta d'acconto del 20% al momento del pagamento**

**Il compenso e le spese sono capitalizzate in quanto ritenuti costi di impianto ai sensi della legislazione civilistica e della prassi contabile nonché ammortizzate in 5 anni**

## Aspetti contabili

<i>liquidazione</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
CE B7) servizi - compensi notarili	3.000	
iva a credito	660	
CE B.14) spese di costituzione	1.000	
SP D.7) debiti vs fornitori		4.660

<i>regolamento</i>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP D.7) debiti vs fornitori	4.660	
erario c/ritenute professionisti		600
SP C.IV.1.a) Banca XY (disponibilità liquide)		4.060

## Aspetti contabili

<i>capitalizzazione</i>	D	A
SP B.I.1) costi di impianto e di ampliamento	4.000	
CE B7) servizi - compensi notarili		3.000
CE B.14) spese di costituzione		1.000

<i>ammortamento</i>	D	A
CE B.10.a) ammortamento immob. Immateriali	800	
SP B.I.1) costi di impianto e di ampliamento		800

## Aspetti contabili

attivo	SP	passivo
...		
<b>B - Immobilizzazioni</b>		patrimonio netto e
<b>I - Immobilizzazioni immateriali</b>		passività
1) costi di impianto e di		
ampliamento	3.200	
...		

CONTO ECONOMICO	
B) Costi della produzione:	
...	
10) ammortamenti e svalutazioni:	
a) ammortamento delle immobilizzazioni	
immateriali	800
...	

## I principi contabili: OIC 24



Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

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

**NB. Si veda APPENDICE A**

*Sintesi di alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali*





## Le immobilizzazioni immateriali sono ben rappresentate nell'OIC 24



### Vediamo alcuni casi particolari:

- 5. Avviamento
- 7. Altre



## 5 – Avviamento - OIC 24



### **Iscritto se:**

- è acquisito a titolo oneroso
- 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, e non si è semplicemente in presenza di un cattivo affare).

**Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti**

## Aspetti contabili

### Esempio

Acquistata l'azienda che segue a un prezzo di 700 euro, di cui 100 a titolo di avviamento

A		SP		P	
immobili	1.000	PN	600		
clienti	200	fornitori	150		
banche	50	banche	500		
<i>tot.</i>	1.250	<i>tot.</i>	1.250		

## Aspetti contabili

<b>acquisto</b>	<b>D</b>	<b>A</b>
SP B.I.5) avviamento	100	
SP B.II.1) Immobili	1.000	
SP C.II.1) Clienti	200	
SP C.IV.1) Banche	50	
SP D.7) Fornitori		150
Banche		500
debiti vs venditore		700

<b>ammortamento</b>	<b>D</b>	<b>A</b>
CE B.10.a) ammortamento immob. immateriali	10	
SP B.I.5) avviamento		10

## 7 - altre



- **eventuali costi capitalizzabili che non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.**
  - **il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto su azioni**
  - **il costo per la realizzazione interna di un software applicativo "non tutelato"**
  - **i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità)**
  - **i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti**

## La disciplina civilistica: art. 2426, comma 1, n. 5 C.C.

Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:...

5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale.

I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

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

Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati

## Un esempio ...

**In bilancio al 31.12.x vi sono:**

- **Costi di impianto per 50 mila euro**
- **Costi di sviluppo per 30 mila euro**
- **Diritti di brevetto per 40 mila euro**
- **Concessioni per 20 mila euro**

**Per un totale immobilizzazioni immateriali pari a 140 mila euro**

**In bilancio al 31.12.x vi è:**

- **un patrimonio netto pari a 450 mila euro**
- **di cui riserve disponibili per 60 mila euro**

**Dato un utile dell'esercizio pari a 70 mila euro, quanta parte ne può essere distribuita agli azionisti?**



## Un esempio/2

- **Immobilizzazioni immateriali = 140**
- **di cui oneri pluriennali =  $50 + 30 = 80$**
- **riserve disponibili = 60**
- **quota vincolata =  $80 - 60 = 20$**
- **utile d'esercizio = 70**
- **utile distribuibile =  $70 - 20 = 50$**





## La disciplina civilistica: art. 2426, comma 1, n. 6 C.C.

**Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri: ...**

**6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso**

**L'ammortamento è effettuato secondo la sua vita utile**

**Altrimenti è ammortizzato entro max 10 anni**



## Il fisco

### Norme generali sulle valutazioni, art. 110 Tuir

**Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:**

- a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;**
- b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;**
- c) ....**

**... identico alle immob materiali ...**



## Il fisco, art. 103 Tuir

### Ammortamento dei beni immateriali

- Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno e dei brevetti industriali (...) sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo
- quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo
- Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.
- Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso

## Il fisco, art. 108 Tuir

### Spese relative a più esercizi

- **Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità e commisurate ai ricavi/proventi della gestione caratteristica risultanti dalla dichiarazione dei redditi :**
  - a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
  - b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
  - c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.
  - **Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.**

## Il fisco, art. 108 Tuir

### Spese di rappresentanza: un esempio

- Sostenute spese di rappresentanza per 130 mila euro
- Nell'anno il totale ricavi e altri proventi è pari a euro 7 milioni

<b>spese rappresentanza</b>	<b>130.000</b>
<b>ricavi</b>	<b>7.000.000</b>
<b>1,5% ricavi</b>	<b>105.000</b>
<b>deducibile</b>	<b>105.000</b>
<b>non deducibile</b>	<b>25.000</b>

Variazione in  
aumento



## Dai Quesiti - Eutekne

### ***Quesito del 29.7.2020***

Nel 2010, un farmacista ha donato la propria farmacia ad una società costituita fra i propri figli.

Al momento della donazione, la farmacia è stata valutata 2.000.000,00 di euro e tale valore è stato rilevato tra le immobilizzazioni immateriali.

Posto che il valore attuale della farmacia risulta pari a 1.000.000,00 di euro, si vorrebbe procedere alla svalutazione per perdita durevole di valore di tale immobilizzazione immateriale, ripartendo, però, la svalutazione in un arco temporale congruo.

Si chiede un parere in merito alla correttezza di tale operazione e del proposito di proporre interpello.



## Dai Quesiti - Eutekne

Ai sensi dell'art. 2626 co. 1 n. 3 c.c., l'immobilizzazione (materiale o immateriale) che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile deve essere iscritta a tale minore valore.

La rilevazione delle perdite di valore deriva dall'applicazione del principio di prudenza ex art. 2423-bis co. 1 n. 1, 2 e 4 c.c., ai sensi del quale:

- "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza (...);
- si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio (...);
- si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".

Conseguentemente, la perdita deve essere imputata all'esercizio in cui si manifesta, mentre non risulta corretto ripartire il suo valore su più esercizi.

Sotto il profilo fiscale, le svalutazioni delle immobilizzazioni sono irrilevanti. Il TUIR disconosce, infatti, la rilevanza delle componenti valutative, che non concorrono conseguentemente alla determinazione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni. E' possibile dedurre fiscalmente un importo pari alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata secondo i coefficienti ministeriali (DM 31.12.1988) e la quota di ammortamento imputata a Conto economico, attraverso apposite variazioni in diminuzione