

## PRIMO PIANO

Parte I

Contabilità

## AMMORTAMENTO delle IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

di *Andrea Barison*

## PREMESSA

Con il presente articolo sarà esaminata la disciplina dell'**ammortamento delle immobilizzazioni immateriali**.

L'analisi sarà effettuata sia in relazione alle **disposizioni civili-stiche** che a quelle **fiscali** e avrà ad oggetto le seguenti voci della categoria B.I. «Immobilizzazioni immateriali» dello schema di Bilancio CEE di cui all'art. 2424 c.c.:

- costi di impianto e di ampliamento (voce B.I.1);
- costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità (voce B.I.2);
- diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (voce B.I.3);
- concessioni, licenze, marchi e diritti simili (voce B.I.4);
- avviamento (voce B.I.5);
- altre (voce B.I.7).

Un apposito paragrafo sarà dedicato ai costi relativi al software.

Per ogni voce, dopo averne dato una breve definizione, si esamineranno i **criteri di ammortamento** e di **deduzione** sia alla luce delle disposizioni di natura **civilistica** che di quelle di natura **fiscale**.

L'articolo, considerata l'ampiezza dell'argomento e la necessità di garantire, pur nella sua schematicità, una trattazione il più possibile completa, sarà suddiviso in due parti: la seconda parte sarà pubblicata su uno dei pros-

mi numeri della rivista.

## CARATTERISTICHE COMUNI

Le Immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dal fatto di essere **prive di tangibilità** e si concretizzano in **costi** i cui benefici economici si manifestano in **più esercizi**.

L'**iscrizione** nello **Stato Patrimoniale** delle Immobilizzazioni immateriali richiede:

- a) che esse si riferiscano a costi **effettivamente sostenuti**;
- b) che i **costi** siano idonei a produrre **benefici economici** anche negli **esercizi futuri** non esaurendo, quindi, la propria utilità interamente nell'esercizio di sostenimento;
- c) che i **costi** possano essere **distintamente identificati ed attendibilmente quantificati**.

Ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 1), c.c. l'iscrizione nell'attivo dello Stato Patrimoniale delle Immobilizzazioni immateriali deve essere effettuata al **costo di acquisto** o di **produzione**.

Nel **costo di acquisto** vanno computati anche i **costi accessori**. Nel **costo di produzione** vanno compresi **tutti i costi direttamente imputabili alla formazione della immobilizzazione**; possono, inoltre, essere compresi anche i costi **indiretti** per la quota **ragionevolmente imputabile** all'immobilizzazione compresi eventuali oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione della stessa.

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'**ammortamento**, che costituisce un processo di ripartizione del costo dell'immobilizzazione in funzione del periodo in cui l'impresa ne trae beneficio, decorre dal momento in cui l'immobilizzazione stessa è **disponibile** per l'**utilizzo** o comunque comincia a produrre **benefici economici** per l'impresa.

Fatte queste brevi considerazioni di carattere generale passiamo, ora, ad analizzare in dettaglio i criteri di ammortamento e di deduzione delle singole voci.

## COSTI di IMPIANTO e di AMPLIAMENTO

*Definizione*

Con il termine «**costi di impianto e di ampliamento**» si intendono alcuni oneri sostenuti dall'impresa in modo **non ricorrente** e in **precisi e caratteristici momenti** della sua vita.

I costi di impianto e di ampliamento comprendono tutti i costi e le spese direttamente sostenuti per:

- a) la **costituzione della società** (si pensi ai costi sostenuti per la predisposizione dell'atto costitutivo, per l'ottenimento delle licenze);
- b) la **costituzione dell'azienda**,

## PRIMO PIANO

intesa come insieme organizzato di beni, strumenti e persone (si pensi ai costi sostenuti per rendere operativa la struttura aziendale iniziale, per le ricerche di mercato);

- c) l'**ampliamento** della **società** e dell'**azienda** inteso come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite.

**Disciplina civilistica**

I costi di impianto e di ampliamento, capitalizzati, sono normalmente **ammortizzati in quote costanti**, sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità.

L'ammortamento dei costi di impianto e di ampliamento deve, in ogni modo, ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 5), c.c., essere effettuato in un periodo **non superiore a 5 anni**.

**Disciplina fiscale**

La normativa fiscale di riferimento è rappresentata dall'art. 74, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ① 5174].

In modo particolare il comma 3 del suddetto articolo stabilisce che le spese relative a più esercizi, diverse da quelle relative a studi e ricerche, pubblicità e propaganda e rappresentanza, sono **deducibili** nei limiti della **quota imputabile a ciascun esercizio**, in ragione, cioè, dell'**utilità** apportata ad ogni esercizio.

Nella categoria residuale delle spese relative a più esercizi, di cui al suddetto comma 3 dell'art. 74, D.P.R. 917/1986, non vi è dubbio che rientrino quelle relative ai **costi di impianto** e di **ampliamento**.

Si ritiene, quindi, applicabile anche ai **fini fiscali** quanto previsto dall'art. 2426, co. 1, n. 5), c.c. ovvero che l'ammortamento deve essere effettuato in un periodo non superiore a 5 anni. In questo senso si esprime del resto anche la C.M. 27.5.1994, n. 73/E, dove è stato affermato che: «*L'articolo 74, comma 3, del TUIR non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi. ... Si ritiene al riguardo che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese, imputabile al reddito dell'esercizio*».

**COSTI di RICERCA, di SVILUPPO e di PUBBLICITÀ****Costi di ricerca e di sviluppo****Definizione**

Si può distinguere tra:

- ricerca di base** (insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di utilità generica all'impresa);
- ricerca applicata o finalizzata** ad uno **specifico prodotto** o **processo produttivo** (insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente ad uno specifico progetto);
- sviluppo** (l'applicazione dei risultati della ricerca).

**Disciplina civilistica**

I costi di ricerca e di sviluppo, capitalizzati – fatta eccezione per i costi relativi alla **ricerca di base** che devono essere sempre imputati direttamente a **conto econo-**

**mico** nell'esercizio in cui sono **sostenuti** <sup>(1)</sup> – sono normalmente **ammortizzati in quote costanti**, sulla base di un **piano di ammortamento rivisto annualmente** per accertarne la congruità.

Per garantire una migliore correlazione tra la quota del costo imputata annualmente a conto economico – attraverso le quote di ammortamento – ed i benefici economici attesi si ritiene che possano essere adottati anche dei metodi che consentano una maggior prudenza, come, ad esempio, il **cosiddetto ammortamento a quote decrescenti**. <sup>(2)</sup>

L'ammortamento dei costi di ricerca e di sviluppo ha inizio dal momento in cui il **bene risultante** è **disponibile** per l'**utilizzazione economica** e deve, ai sensi dell'art. 2426, co. 1, n. 5), c.c., esaurirsi in un periodo **non superiore a 5 anni**.

**Disciplina fiscale**

Il comma 1 dell'art. 74, D.P.R. 917/1986 stabilisce che, a **scelta** dell'imprenditore, le spese relative a **studi e ricerche** <sup>(3)</sup> possono essere **dedotte**:

- interamente** nell'**esercizio** in cui sono state **sostenute**;
- in **quote costanti** nell'**esercizio** in cui sono state **sostenute** e nei successivi, ma **non oltre il quarto** (in un numero massimo, quindi, di cinque esercizi).

Nel caso, ad esempio, di spese relative a studi e ricerche pari a € 60.000,00 l'imprenditore può scegliere tra:

- dedurre un'unica quota pari a € 60.000,00 nell'esercizio di sostenimento;
- dedurre una quota pari a € 30.000,00 nell'esercizio di so-

(1) In questi termini si veda il Principio Contabile nazionale n. 24 relativo alle Immobilizzazioni immateriali.

(2) Si veda il già menzionato Principio Contabile nazionale n. 24.

(3) Si noti la differenza, puramente terminologica, tra la normativa fiscale «studi e ricerche» ed il codice civile «ricerca e sviluppo».

## PRIMO PIANO

- stenimento e nel successivo;
- c) dedurre una quota pari a € 20.000,00 nell'esercizio di sostenimento e nei due successivi;
- d) dedurre una quota pari a € 15.000,00 nell'esercizio di sostenimento e nei tre successivi;
- e) dedurre una quota pari a € 12.000,00 nell'esercizio di sostenimento e nei 4 successivi.

Si ritiene che la scelta fatta all'inizio non possa essere successivamente modificata. (4)

Nel caso in cui l'attività di studio e ricerca sfoci in un bene, la seconda parte del comma 1 dell'art. 74, D.P.R. 917/1986 [CFF 5174] stabilisce che 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**.

Le spese sostenute per l'attività di studio e ricerca **conservano** la loro **deducibilità** anche nel caso in cui alla fine dell'attività di ricerca **non si pervenga** ad un bene.

### Costi di pubblicità

#### Definizione

Si deve ritenere che il legislatore italiano, nell'usare il termine «costi di pubblicità», abbia con ciò inteso includere tra i costi aventi **utilità pluriennale** anche quei costi di carattere **pubblicitario** che nella sostanza sono **oneri** sostenuti in **correlazione** ai costi di **impianto** e di **ampliamento**.

I soli costi pubblicitari capitalizzabili sono, quindi, quelli che possono essere **assimilati** ai costi di impianto e di ampliamento in quanto sono relativi al **lancio** di un **nuovo prodotto**. (5)

#### Disciplina civilistica

Considerata l'**assimilazione** dei costi di pubblicità ai costi di impianto e di ampliamento, valgono le **medesime considerazioni** in precedenza effettuate in merito a questi ultimi alla cui trattazione, quindi, si rinvia.

#### Disciplina fiscale

Dal punto di vista fiscale ci si deve rifare all'art. 74, co. 2, D.P.R. 917/1986.

Il suddetto articolo prevede che, a **scelta dell'imprenditore**, le spese di pubblicità e propaganda possono essere **dedotte**:

- integralmente** nell'esercizio di **sostenimento**;
- in **quote costanti** nell'esercizio di **sostenimento** e nei **quattro successivi**.

Diversamente da quanto previsto per i costi di ricerca e di sviluppo, per le spese di pubblicità e propaganda l'imprenditore che sceglie per la **deduzione frazionata** delle stesse **non può** anche **decidere** il numero degli **esercizi** nei quali effettuare la suddetta ripartizione. Per le spese di pubblicità e propaganda è espressamente previsto che nel caso in cui si decida per la deduzione frazionata la stessa debba essere **necessariamente** effettuata in **cinque esercizi**.

Ipotizzando, ad esempio, spese di pubblicità e propaganda per un importo pari a € 40.000,00 l'imprenditore può scegliere tra:

- dedurre l'intero importo pari a € 40.000,00 nell'esercizio di **sostenimento**;
- dedurre una quota pari a € 8.000,00 nell'esercizio di **sostenimento** e nei quattro successivi.

### DIRITTI di BREVETTO INDUSTRIALE e DIRITTI di UTILIZZAZIONE delle OPERE dell'INGEGNO

#### Brevetti industriali

#### Definizione

I diritti di brevetto industriale rientrano nell'ambito delle cosiddette «**creazioni intellettuali**», alle quali è riconosciuta una **particolare tutela**, che consiste, sostanzialmente, nel **diritto esclusivo di sfruttamento** dell'invenzione entro i limiti stabiliti dalla legge.

Le caratteristiche di questa categoria di immobilizzazioni immateriali sono:

- titolarità di un **diritto esclusivo di sfruttamento**;
- recuperabilità** dei **costi di iscrizione** tramite benefici economici che si svilupperanno dall'applicazione del brevetto stesso;
- possibilità di **determinare in maniera attendibile** il suo **costo** per l'impresa.

#### Disciplina civilistica

Per i diritti di brevetto industriale la legge non ha posto **alcun limite** in merito alla **durata del periodo di ammortamento**.

Vale quindi la regola generale – art. 2426 c.c. – in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla **residua possibilità di utilizzazione** – durata economica – con il **limite massimo della durata legale del brevetto**. La durata dell'ammortamento sarà, quindi, pari alla **durata legale del brevetto** nei casi in cui ci si aspetti ragionevolmente di ottenere benefici economici apprezzabili in tale periodo. Quando, invece, le aspet-

(4) In questo senso Leo-Monacchi-Schiavo "Le imposte sui redditi nel Testo Unico", quarta edizione.

(5) Così il già richiamato Principio Contabile nazionale n. 24.

tative di utilità futura interessano un **periodo più breve** di quello legalmente tutelato, la vita utile del brevetto dovrà essere **proporzionalmente ridotta**.

Se non vi sono elementi tali da far pensare ad una rapida obsolescenza tecnica del brevetto – ad esempio l'evoluzione di nuove e più convenienti tecnologie – e quando, in ogni caso, l'azienda è in grado di dimostrare di poter continuare lo sfruttamento del brevetto in maniera economica, il termine della durata legale è assunto quale migliore stima della vita utile dello stesso.

#### *Disciplina fiscale*

La **disciplina fiscale dei brevetti industriali** è contenuta nell'art. 68, co. 1, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5168], che disciplina, in modo uniforme, l'ammortamento del costo dei brevetti industriali, del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.

Tale norma stabilisce in particolare che le **quote di ammortamento del costo dei brevetti industriali** sono **deducibili** in misura **non superiore a un terzo** del

**costo**.

Essa introduce solamente un **limite massimo** alla deducibilità delle quote di ammortamento in ciascun esercizio, con la conseguenza che la **durata** del processo di ammortamento **non** può essere **inferiore a tre esercizi**.

Le quote di ammortamento sono deducibili nei vari esercizi in misura anche **variabile**, purché sia sempre rispettato il **limite massimo** rappresentato da **un terzo** del costo e sono **indipendenti** dall'eventuale **durata di utilizzazione** del brevetto prevista dal contratto o dalla legge.

#### **Diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno**

##### *Definizione*

Ai sensi dell'art. 2575 c.c. formano oggetto del **diritto d'autore** 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.

La **tutela giuridica** presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la **rappresentazione intellettuale** diretta ad

una **comunicazione**, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti bensì la **forma di espressione** (libro, opera cinematografica, esecuzione).

#### *Disciplina civilistica*

Anche per i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno la legge non ha posto **alcun limite** in relazione alla **durata** del periodo di **ammortamento**. Vale, pertanto, anche in questo caso la **regola generale** in base alla quale la vita utile dell'immobilizzazione è determinata con riferimento alla **residua possibilità di utilizzazione** – durata economica – del diritto.

In considerazione dell'**aleatorietà** connessa allo sfruttamento di tali diritti, si ritiene che l'ammortamento debba essere effettuato in un periodo **ragionevolmente breve**. (6)

#### *Disciplina fiscale*

Valgono gli **stessi riferimenti normativi** e le **medesime considerazioni** effettuate in merito alla **disciplina fiscale dei brevetti industriali** alla quale, quindi, si rinvia.

**Continua sul prossimo numero**

(6) *Principio Contabile nazionale n. 24.*