



DOCUMENTO

“OIC 24: IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI”

**A cura della Commissione per
lo Studio dei Principi Contabili
Nazionali – Area Principi
Contabili, Principi di Revisione
e Sistemi di Controllo**

CONSIGLIERE DELEGATO

Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO

Andrea Foschi

PRESIDENTE

Gianfranco Capodaglio

COMPONENTI

Corrado Baldini

Simona Bonomelli

Nicola Cavalluzzo

Orazio Claudio Crupi

Umberto D'Alo'

Vanina Stoilova Dangarska

Alain Devalle

Biagio Galluccio

Laura Genchi

Sandro Gherardini

Stefano Guidantoni

Raffaele Iannaccone

Marco Lazzari

Rita Maggi

Simona Marchetti

Raffaele Mazzeo

Ciriaco Morano

Fabrizio Giovanni Poggiani

William Santorelli

Eleudomia Terragni

Dante Valobra

ESPERTI ESTERNI

Franco Roscini Vitali

RICERCATORI

Matteo Pozzoli

Pasquale Saggese

Giovanna Carrano

OIC 24: IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Sommario

1. LA DEFINIZIONE DI ONERI PLURIENNALI E LA CAPITALIZZAZIONE DEGLI ONERI RELATIVI ALLA RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO.....	4
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	7
2. LA CAPITALIZZAZIONE DEGLI ONERI FINANZIARI	9
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	9
3. CONTABILIZZAZIONE DELL'AVVIAMENTO	10
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	12
4. COSTI PER LA PRODUZIONE E PER LA DISTRIBUZIONE DI MATERIALI AVENTI FINALITA' PROMOZIONALI	13
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	14
5. ACQUISTO DI BENI IMMATERIALI CON CORRISPETTIVI AGGIUNTIVI COMMISURATI AGLI EFFETTIVI VOLUMI DELLA PRODUZIONE O DELLE VENDITE.....	14
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	15

1. LA DEFINIZIONE DI ONERI PLURIENNALI E LA CAPITALIZZAZIONE DEGLI ONERI RELATIVI ALLA RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p><i>A.I. Definizione</i></p> <p>Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite “immateriali”. Esse 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.</p> <p>Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'impresa o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'impresa stessa.</p> <p>Nella più ampia accezione di immobilizzazioni immateriali rientrano anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti.</p> <p>Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione “oneri (costi) pluriennali”.</p> <p>Conseguentemente le immobilizzazioni immateriali comprendono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, ecc.), - l'avviamento, - i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, nonché i diritti simili), - i costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti. 	<p>4. Le immobilizzazioni immateriali sono normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: per questo vengono definite “immateriali”.</p> <p>Esse 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.</p> <p>Esse sono costituite da: oneri pluriennali, beni immateriali, avviamento, immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.</p> <p>I benefici economici futuri derivanti da un'immobilizzazione immateriale includono i proventi originati dalla vendita di prodotti o servizi, i risparmi di costo o altri benefici derivanti dall'utilizzo dell'attività immateriale da parte della società.</p> <p>5. Gli <i>oneri pluriennali</i> sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti, e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento.</p> <p>Gli oneri pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri. Essi comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi della ricerca applicata e i costi di sviluppo, i costi di pubblicità e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale. Le definizioni di questi particolari oneri sono contenute nei paragrafi della <i>rilevazione e valutazione</i> che trattano gli specifici oneri.</p> <p>4. Le immobilizzazioni immateriali [...] sono costituite da: oneri pluriennali, beni immateriali, avviamento, immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.</p> <p>35. Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:</p>

<p><i>A.II. Caratteristiche</i> I costi pluriennali generalmente hanno caratteristiche più difficilmente delimitabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri.</p> <p><i>A.III. Rilevazione</i> L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura, compito in taluni casi demandato, oltreché agli amministratori, anche agli organi di controllo (collegio sindacale, ove esistente). È il caso, oltre che dell'avviamento, anche dei costi di impianto e di ampliamento e dei costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità, caratterizzati questi, come detto in precedenza, da un'aleatorietà maggiore rispetto ad esempio ai marchi, brevetti, concessioni o licenze. Per le categorie di costi menzionate, a volte l'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento del sostenimento dei costi possono solo essere presunte. In questa situazione il legislatore non ha ritenuto di stabilire regole precise per la capitalizzazione; tuttavia ha posto dei vincoli, quali ad esempio il citato consenso del collegio sindacale o il vincolo a non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati.</p> <p>Accertata l'utilità pluriennale di determinati costi, si pone il problema di stabilire se vi sia l'obbligo o la facoltà di iscrivere tali costi fra le attività di bilancio. Per i beni immateriali soggetti a tutela giuridica e per l'avviamento l'iscrizione nelle rispettive voci dello stato patrimoniale costituisce un obbligo; non si ritiene in altre parole accettabile, in alternativa, l'iscrizione in unica soluzione del costo di un bene immateriale nel conto economico al momento dell'acquisto. Diversa è la situazione relativa ai costi pluriennali, quali ad esempio i costi di impianto e di ampliamento, e i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità. Per tali categorie di costi, caratterizzate da un alto grado di aleatorietà e condizionate da valutazioni spesso soggettive, il principio della prudenza dovrebbe prevalere, pertanto si ritiene che l'iscrizione di dette poste nell'attivo di bilancio costituisca una facoltà e non un obbligo.</p> <p><i>A.II. Caratteristiche</i> I beni immateriali veri e propri hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - è dimostrata la loro utilità futura; - esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società; - è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza. <p>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, i costi di ricerca, sviluppo e pubblicità sono iscrivibili solo con il consenso del Collegio sindacale, ove esistente (articolo 2426, n. 5). Il legislatore inoltre impone il vincolo di non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati. La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29).</p> <p>48. I beni immateriali sono iscritti nell'attivo patrimoniale solo se sono soddisfatte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sono individualmente identificabili; - il costo è stimabile con sufficiente attendibilità. <p>Un bene immateriale è individualmente identificabile quando 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. I beni immateriali rappresentano, di norma, diritti giuridicamente tutelati.</p>
---	--

COSTI DI RICERCA, DI SVILUPPO E DI PUBBLICITÀ COSTI DI PUBBLICITÀ

Si deve quindi trarre la conclusione che il legislatore italiano, nell'usare la dizione "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità" abbia con ciò inteso includere tra i costi aventi utilità pluriennale anche quei costi che pur essendo nella loro natura oggettiva di carattere pubblicitario, siano nella sostanza ulteriori oneri sostenuti in correlazione agli altri oneri pluriennali propriamente detti, e cioè i costi di impianto e di ampliamento.

Tale situazione può verificarsi nella misura in cui i costi di pubblicità siano funzionali, e quindi quasi essenziali, al buon esito del progetto per il quale i costi di impianto e di ampliamento sono stati sostenuti (l'avviare una nuova attività produttiva, il lanciare un prodotto innovativo, eccetera, come in precedenza discusso). Tali costi, inoltre, debbono avere carattere di eccezionalità e non di ricorrenza, poiché in quest'ultimo caso, quand'anche potessero riferirsi a progetti per i quali sono stati capitalizzati costi di impianto e di ampliamento, essi diverrebbero tuttavia istituzionali per il fatto stesso di essere ripetitivamente sostenuti: in altre parole, costi di tal fatta sono collegati alla necessaria fase commerciale di "lancio" di un nuovo prodotto, e non rappresentano, invece, costi "di sostegno" della commerciabilità di prodotti già esistenti. I costi così definiti, inoltre, debbono essere relativi ad azioni dalle quali l'impresa ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici.

In conclusione, i soli costi pubblicitari che possono essere capitalizzati sono quelli che possono essere assimilati ai costi di impianto e di ampliamento — in quanto, come si è detto, sono relativi al lancio di un nuovo prodotto — e non ai costi di ricerca e sviluppo, nonostante il legislatore li abbia inseriti nella voce dell'attivo patrimoniale che appunto accoglie i costi di ricerca e sviluppo. Da quanto sin qui detto, ne consegue che i criteri per la capitalizzazione e l'ammortamento dei costi di pubblicità capitalizzati debbono soggiacere alle medesime regole in precedenza indicate per i costi di impianto e di ampliamento, alle quali quindi si rinvia.

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

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.

Di seguito si analizzano le varie tipologie di costi che possono presentare natura e caratteristiche tali da essere iscrivibili in questa voce.

46. I costi di pubblicità sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di 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) che sono relative 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.

24. Nella voce B17 "altre" immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.

A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:

- il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto su azioni (paragrafo 74);

<ul style="list-style-type: none"> ● Costi per l'acquisizione di commesse e relativi costi pre-operativi ● Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi ● Diritti reali di godimento su azioni ● Oneri accessori su finanziamenti ● Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti ● Costi di software 	<ul style="list-style-type: none"> - il costo per la realizzazione interna di un <i>software</i> applicativo “non tutelato” (nei limiti previsti dal paragrafo 75); - i costi accessori su finanziamenti (nei limiti previsti dal paragrafo 76); - i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma <i>funzionalità</i>) (paragrafo 77); - i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dal paragrafo 78.
--	---

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La precedente versione dell'OIC 24 comprendeva fra le immobilizzazioni immateriali «*anche alcune tipologie di costi che, pur non essendo collegati all'acquisizione o produzione interna di un bene o un diritto, non esauriscono la propria utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti. Nella prassi contabile tale tipologia di costi è stata spesso definita con la dizione “oneri (costi) pluriennali”*». Dalla lettura del documento si evince che gli unici oneri (costi) pluriennali considerati come tali dall'OIC erano i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità. Infatti, l'OIC è molto chiaro nel dire che i costi di pubblicità «*siano nella sostanza ulteriori oneri sostenuti in correlazione agli altri **oneri pluriennali propriamente detti, e cioè i costi di impianto e di ampliamento***».

Quindi la voce “altre immobilizzazioni immateriali” era da considerarsi una categoria a parte, che necessitava di una definizione sua: «*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*». Infatti, dovevano rispettare la definizione di immobilizzazione immateriale e non di onere (costo) pluriennale o di bene immateriale.

Il nuovo OIC 24, invece, suddivide chiaramente le immobilizzazioni immateriali in quattro categorie:

- oneri pluriennali;
- beni immateriali;
- avviamento;
- immobilizzazioni immateriali in corso e acconti.

Pertanto, alla luce della nuova classificazione delle immobilizzazioni immateriali, la voce “altre immobilizzazioni immateriali” comprende necessariamente costi da ricondurre o alla categoria degli oneri pluriennali o a quella dei beni immateriali.

Fanno parte delle “altre immobilizzazioni immateriali” a titolo esemplificativo i seguenti costi:

- diritto di usufrutto su azioni;
- costi di software;
- costi accessori su finanziamenti;
- costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi;
- costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti.

In questo contesto, è opportuno evidenziare che rientrano tra le “altre immobilizzazioni immateriali”, seppur non specificati nel testo dell'OIC 24, anche i diritti di superficie del superficiario. Tali diritti sono inquadrabili, secondo la classificazione del Principio contabile nazionale, tra i beni immateriali¹.

¹ Per quanto concerne il trattamento contabile e fiscale inerente i diritti di superficie per concedente e superficiario si veda: IRDCEC/Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Documento n. 16 - Il trattamento contabile del diritto di superficie nel bilancio civilistico, disponibile su: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/578>.

La nuova versione dell'OIC 24 ci offre lo spunto per analizzare una particolare voce di costi accessori su finanziamento: quelli relativi alla ristrutturazione del debito per le aziende in crisi. La materia ha formato oggetto del documento OIC 6 "Ristrutturazione del debito ed informativa di bilancio". In esso, al paragrafo 6.3, di seguito riportato, viene spiegata la natura dell'operazione.

«6.3. Il trattamento contabile dei costi connessi all'operazione di ristrutturazione

Un'operazione di ristrutturazione del debito comporta, da un lato, effetti economici positivi per il debitore che beneficia delle concessioni e/o rinunce operate dal ceto creditorio, ma può produrre anche effetti economici negativi per il debitore.

L'impresa debitrice, infatti, oltre a definire commissioni che possono essere eventualmente riconosciute direttamente al creditore quale contropartita delle concessioni dallo stesso ottenute, si trova spesso obbligata ad avvalersi del contributo di una serie di soggetti i quali forniscono servizi specializzati ad elevato contenuto professionale, che in alcuni casi determinano il sostenimento di costi di importo tutt'altro che irrilevante».

Come è noto e come è riconosciuto dallo stesso OIC 6, la ristrutturazione del debito ha come unico fine l'ottenimento di benefici economici futuri, consistenti nel prolungamento del periodo concesso dal creditore per la restituzione, a parità di onere finanziario complessivo, o la rinuncia a parte della linea capitale, o altre forme di agevolazione.

Il piano di ristrutturazione è costituito da un documento, asseverato da un professionista, che dimostra la ragionevole previsione di conseguimento dell'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario attraverso l'operazione.

In ragione di ciò è opportuno, in questa sede, attenzionare l'affermazione dell'OIC 6 secondo la quale «i costi direttamente riconducibili ad un'operazione di ristrutturazione del debito sono rilevati nell'esercizio del loro sostenimento e/o maturazione all'interno degli oneri straordinari del conto economico.

Se di importo rilevante, tali costi sono separatamente evidenziati all'interno dello schema di conto economico ricorrendo ad un apposito dettaglio informativo ("di cui") della voce E. 21 Oneri derivanti dalla ristrutturazione.

Tali costi sono spesi direttamente al conto economico in quanto si tratta di oneri di cui è assai difficile - data anche la situazione comprovata difficoltà in cui tendono a trovarsi le imprese che ricorrono a queste operazioni - dimostrare la futura capacità di produrre benefici economici futuri e avere quindi la ragionevole certezza di realizzare tali benefici futuri».

Come abbiamo già visto, la capacità di tali oneri di produrre benefici economici futuri è "in re ipsa" e la ragionevole certezza di realizzare tali benefici futuri è connessa all'attendibilità del piano di ristrutturazione: nel caso di sua inattendibilità, la conseguenza non sarebbe legata alla realizzazione dei benefici futuri, peraltro contrattualmente stabiliti ed impegnativi per il creditore, ma al venir meno dei presupposti del principio di continuazione dell'attività, con ben altre e più gravi conseguenze.

Per quanto detto, l'ipotesi di non poter capitalizzare tali oneri può verificarsi soltanto nel caso di dubbi sull'attendibilità del piano di ristrutturazione, ma ciò si rifletterebbe anche su tutti gli altri oneri pluriennali incompatibili con criteri di valutazione legati al realizzo diretto dei cespiti aziendali. Si ritiene, pertanto, che, seppur non in linea con il disposto del Principio contabile di riferimento, una volta verificata l'aspettativa di benefici futuri derivanti dalla ristrutturazione del debito e l'attendibilità del piano asseverato, si possano capitalizzare tutti i costi relativi, purché dei conseguenti ammortamenti si sia tenuto conto nel piano asseverato².

² L'auspicio è che si arrivi anche ad una revisione dell'OIC 6 in tal senso.

NORMATIVA FISCALE

Ai fini delle imposte sui redditi, non esiste una norma che espressamente si occupi dei costi dei servizi professionali connessi all'operazione di ristrutturazione del debito.

Per quanto concerne l'esercizio di competenza fiscale delle "spese di acquisizione dei servizi", l'art. 109, comma 2, lettera b) del TUIR stabilisce che dette spese "si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate", fermo restando che per le "spese relative a più esercizi", diverse da quelle relative a studi e ricerche e dalle spese di pubblicità, di propaganda e di rappresentanza, l'art. 108, comma 3, del TUIR ne prevede la deducibilità "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

E' quindi evidente che, alla luce di quanto affermato al riguardo dall'OIC 6, detti costi sono normalmente deducibili nel periodo d'imposta in cui le prestazioni di servizi acquisite sono state ultimate.

Laddove invece l'estensore del bilancio optasse per la capitalizzazione di detti costi sulla base della loro (comprovata) "futura capacità di produrre benefici economici futuri" e quindi della "ragionevole certezza di realizzare tali benefici futuri", tali costi resteranno, di conseguenza, deducibili "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio" in base a quanto disposto dal citato art. 108, comma 3, del TUIR³.

2. LA CAPITALIZZAZIONE DEGLI ONERI FINANZIARI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>(RILEVAZIONE DEI COSTI DI RICERCA, DI SVILUPPO E DI PUBBLICITÀ)</p> <p>Tuttavia, la sola attinenza a specifici progetti non è condizione sufficiente affinché detti costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle caratteristiche richieste per l'iscrizione di qualsiasi posta attiva; essi debbono, cioè, essere: [...]</p> <p>— gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, nel rispetto di medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali nel Principio contabile 16 al paragrafo D.V);</p>	<p>34. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riferimento al periodo di fabbricazione, inteso come il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il bene è pronto per l'uso. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore recuperabile del bene (sulla misura e sui requisiti per la capitalizzazione degli oneri finanziari si veda l'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali"). La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio").</p>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La versione precedente accenna alla capitalizzazione degli oneri finanziari soltanto con riferimento ai costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, richiamati poi nel trattare dei brevetti, dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno e dei diritti d'autore, dichiarando capitalizzabili solo gli interessi relativi solo ai c.d. finanziamenti di scopo.

La nuova versione fa espresso rinvio al contenuto dell'OIC 16 per quanto riguarda tutte le immobilizzazioni immateriali, eliminando inoltre il riferimento alla capitalizzabilità dei soli oneri relativi ai finanziamenti specifici. Pertanto ora possono essere imputati a tutti gli immobilizzi immateriali gli oneri finanziari relativi a qualsiasi tipo di finanziamento secondo le regole previste dall'OIC 16.

³ Considerate la rilevanza e l'estrema delicatezza della questione, si ritiene, comunque, auspicabile una conferma della correttezza dell'impostazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

NORMATIVA FISCALE

Ai sensi dell'art. 110, comma 1, lettera b), secondo periodo, del TUIR "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".

Ne consegue che, al pari di quanto previsto per la capitalizzazione degli interessi passivi sui beni materiali strumentali, anche per i beni immateriali strumentali gli interessi passivi capitalizzati in bilancio secondo i principi contabili, confluiscono nel costo fiscalmente riconosciuto del bene stesso e sono deducibili, quindi, in base al processo di ammortamento del costo del bene cui si riferiscono.

3. CONTABILIZZAZIONE DELL'AVVIAMENTO

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p>Si definisce avviamento l'attitudine di un'azienda a produrre utili in misura superiore a quella ordinaria, che derivi o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero 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 ed idoneo a produrre utili.</p>	<p>Si definisce <i>avviamento</i> l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero 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.</p> <p>L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso (in seguito all'acquisto di un'azienda o ramo d'azienda v. paragrafo 69).</p> <p>Ai fini della sua iscrizione e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, ecc.(OIC 24 par. 7).</p>
<p><i>A.I. Definizioni</i></p> <p>Se l'eccedenza rappresenta effettivamente un maggior valore dell'azienda acquisita, recuperabile tramite i redditi futuri dalla stessa generati, essa è iscritta all'attivo dello stato patrimoniale.</p> <p>D'altra parte qualora la suddetta eccedenza fosse dovuta ad un "cattivo affare" ovvero a decisioni dell'acquirente, incorporante o risultante dalla fusione, che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, incorporata, fusa, o beneficiaria della scissione, quali ad esempio la decisione di eliminare un concorrente o di introdursi in un nuovo mercato, essa è considerata una componente negativa di reddito. [...]</p> <p><i>A.II. Caratteristiche</i></p> <p>Le caratteristiche dell'avviamento sono le seguenti:</p> <p>a) l'avviamento deve essere all'origine costituito da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri;</p> <p>b) l'avviamento ha un valore quantificabile, in quanto incluso nel corrispettivo pagato per l'acquisizione di un'azienda o di un ramo d'azienda o di una partecipazione;</p> <p>c) l'avviamento 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.</p>	<p>69. L'<i>avviamento</i> è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none">- 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). <p>71. L'<i>avviamento</i> è ammortizzato secondo le disposizioni del paragrafo 92.</p> <p>92. L'avviamento è ammortizzato con un criterio sistematico per un periodo massimo di cinque anni. Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un periodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento debbono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia dell'impresa</p>

<p><i>A.III. Rilevazione</i></p> <p>All'acquisizione di un'azienda, in sede di rilevazione iniziale occorre valutare, con prudente apprezzamento, se l'eccedenza del costo d'acquisizione sostenuto rispetto al valore corrente dei beni e degli altri elementi patrimoniali acquisiti possa o meno essere considerata un'immobilizzazione immateriale.</p> <p>I fattori e le variabili che sono presi in considerazione, per verificare che l'eccedenza sia effettivamente all'origine di oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri, sono principalmente i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> — valore normale delle attività e passività contabilizzate; — durata prevedibile dell'attività operativa; — turbolenza del mercato di riferimento; — obsolescenza del prodotto; — variazioni della domanda; — variabili macroeconomiche; — aspettative riguardo alla permanenza in servizio di dipendenti "chiave"; — azioni prevedibili dei concorrenti attuali e potenziali; — clausole legali o contrattuali condizionanti la durata della vita utile. <p>Successivamente alla rilevazione iniziale dell'avviamento come immobilizzazione lo stesso deve essere rilevato al suo costo originario meno ogni ammortamento accumulato, subordinatamente alle eventuali riduzioni di valore conseguenti alle analisi del suo valore effettuate nel rispetto di quanto stabilito al successivo paragrafo "E".</p> <p>Per le ulteriori problematiche inerenti la rilevazione dell'avviamento in casi di acquisizione di partecipazioni si vedano i Principi contabili: // <i>metodo del patrimonio netto e Il bilancio consolidato</i>.</p> <p>B. CLASSIFICAZIONE</p> <p>L'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali (classe B — sottoclasse I) nella voce 5 dell'attivo.</p> <p>C. CONTABILIZZAZIONE DELL'AVVIAMENTO</p> <p>Se l'eccedenza rappresenta effettivamente un maggior valore dell'azienda acquisita, recuperabile tramite i redditi futuri dalla stessa generati, essa è iscritta all'attivo dello stato patrimoniale.</p> <p>D'altra parte qualora la suddetta eccedenza fosse dovuta ad un "cattivo affare" ovvero a decisioni dell'acquirente, incorporante o risultante dalla fusione, che non siano direttamente correlabili alla redditività dell'azienda acquisita, incorporata, fusa, o beneficiaria della scissione, quali ad esempio la decisione di eliminare un concorrente o di introdursi in un nuovo mercato, essa è considerata una componente negativa di reddito.</p> <p>Esistono altre teorie riguardo i trattamenti contabili dell'avviamento che non sono ritenute accettabili.</p> <p>D. VALUTAZIONE</p> <p>Il valore dell'avviamento da iscrivere nel bilancio d'esercizio, si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda (o il valore di conferimento della medesima) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono.</p> <p>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; i Principi contabili 21// <i>Metodo del Patrimonio Netto</i> e 17 // <i>Bilancio Consolidato</i> espongono analiticamente i criteri di</p>	<p>cui l'avviamento si riferisce (ad esempio, imprese la cui attività necessita di lunghi periodi di tempo per essere portata a regime, ovvero imprese i cui cicli operativi siano di lungo periodo, come anche imprese operanti in settori in cui non si prevedano rapidi o improvvisi mutamenti tecnologici o produttivi e che — quindi — si assuma possano conservare per lungo tempo le posizioni di vantaggio da esse acquisite sul mercato). In questo caso le ragioni specifiche che hanno indotto all'adozione di un periodo di ammortamento eccedente il limite di cinque anni sono illustrate espressamente nella nota integrativa.</p> <p>Nel caso in cui si decida di adottare un criterio di ammortamento dell'avviamento con quote decrescenti, si illustrano in nota integrativa le ragioni che giustificano tale criterio. Tali ragioni devono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia della società.</p>
---	--

<p>determinazione di tale eccedenza, con particolare riguardo all'ipotesi di acquisizione di partecipazione.</p> <p>E. VALUTAZIONE DELLA VITA UTILE ED AMMORTAMENTO</p> <p>L'avviamento che venga iscritto tra le attività (qualora esso, come precisato al precedente paragrafo C abbia un'effettiva valenza di costo anticipato per utili futuri) deve essere ammortizzato in un periodo corrispondente alla sua vita utile, ma entro i limiti definiti nel prosieguo di questo paragrafo.</p> <p>L'ammortamento deve avvenire sistematicamente, preferibilmente per quote costanti, per un periodo non superiore ai cinque anni. Sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni. Le condizioni che possono giustificare l'adozione di un periodo superiore ai cinque anni per l'ammortamento dell'avviamento, debbono essere specifiche e ricollegabili direttamente alla realtà e tipologia dell'impresa cui l'avviamento si riferisce (ad esempio, imprese la cui attività necessita di lunghi periodi di tempo per essere portata a regime, ovvero imprese i cui cicli operativi siano di lungo periodo, come anche imprese operanti in settori in cui non si prevedano rapidi o improvvisi mutamenti tecnologici o produttivi e che — quindi — si assuma possano conservare per lungo tempo le posizioni di vantaggio da esse acquisite sul mercato) [...].</p> <p>In questo caso dovranno essere illustrate espressamente nella nota integrativa le ragioni specifiche che hanno indotto all'adozione di un periodo di ammortamento eccedente il limite di cinque anni [...].</p> <p>In occasione della chiusura di ciascuno dei bilanci, chiuso dopo aver iscritto l'avviamento tra le attività, dovrà essere effettuata una rigorosa analisi del valore dell'avviamento (<i>impairment test</i>), svolgendo un'attenta ricognizione per rilevare eventuali mutamenti nei fattori e nelle variabili presi in considerazione al tempo della originaria rilevazione. Le eventuali riduzioni di valore che emergessero dall'analisi debbono essere tempestivamente registrate procedendo alla svalutazione esplicita della posta "Avviamento".</p>	
---	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Si deve preliminarmente ricordare che l'art. 2426 del codice civile, n. 5 recita che: "l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni" e che contestualmente, come sopra richiamato, la vecchia versione dell'OIC 24 disponeva che "sono tuttavia consentiti periodi di maggiore durata, che comunque non deve superare i venti anni, qualora sia ragionevole supporre, in virtù dell'analisi più sopra accennata che la vita utile dell'avviamento sia senz'altro superiore ai cinque anni".

La proposta originaria di revisione dell'OIC 24 (2013) prevedeva una riduzione del periodo generalmente ritenuto massimo per l'ammortamento dell'avviamento da venti anni a dieci anni. L'analisi della revisione dell'ammortamento del *goodwill*, tuttavia, è stata solo differita al recepimento della direttiva 34/2013/EU che prevederà sicuramente sostanziali novità in materia. Secondo il disegno di decreto per la modifica dell'art. 2426 c.c., "*l'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui sia impossibile determinarne la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento*".

Occorre, tuttavia, contestualmente evidenziare che la nuova versione del codice civile, se confermata, richiederà *in primis* la stima della vita utile. Nei casi "eccezionali" in cui non è possibile determinare la vita utile, si può convenzionalmente ammortizzare l'avviamento entro un periodo massimo di dieci anni; questo vuol dire che, qualora la società non riesca a stimare in modo puntuale la vita utile dell'avviamento, la società può scegliere appunto in modo convenzionale un arco temporale compreso tra l'esercizio e i dieci esercizi per ripartire il valore

contabile del *goodwill*. Sarà, poi, opportuno verificare, a tempo debito, le scelte che saranno definite sul tema in sede di stesura del futuro OIC 24.

Non vi è alcuna specifica disposizione per l'ammortamento del marchio. Per quanto riguarda l'avviamento, si nota che non viene prescritto un limite massimo e la durata di dieci anni si applica soltanto in casi eccezionali, quando risulta impossibile stimare la vita utile.

Ciò premesso, le principali novità concernenti l'avviamento sono rinvenibili con probabilità negli elementi di definizione, con contestuale interessamento della rilevazione.

La nuova definizione dell'avviamento non considera più la produzione di utili in misura superiore a quella ordinaria (cosiddetto "extra reddito") come condizione preliminare per l'iscrizione dell'avviamento in bilancio. L'extra reddito rappresenta nella nuova versione una delle caratteristiche che possono, relazionate al valore intrinseco dell'avviamento, giustificare l'iscrizione dello stesso. Tra tali caratteristiche è importante rilevare che è stata inserita anche "la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali", circostanza prima non specificata.

È stato poi eliminata la previsione che vi possa essere stato un "cattivo affare" qualora l'importo pagato per l'azienda ecceda la sommatoria dei valori dei beni che compongono la stessa. Si ricorda, tuttavia, che l'avviamento è iscrivibile solo con il consenso del collegio sindacale, se esistente; ciò comporta un vaglio da parte dell'organo di controllo, che dovrà verificare proprio che l'acquisto dell'azienda o del ramo d'azienda non sia stato "un cattivo affare". In tal caso negherà il consenso alla sua iscrizione.

NORMATIVA FISCALE

L'art. 103, comma 3, del TUIR dispone che *"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"*. Questo implica che nel caso in cui la società ammortizzi l'avviamento per un periodo più breve, si genererà fiscalità differita. Nello specifico, la società che ammortizza, per esempio, un avviamento di 18.000 euro in 5 anni, determinerà per i primi 5 esercizi differenze temporanee deducibili pari alle imposte versate in eccedenza rispetto al caso in cui la disciplina fiscale avesse considerato i costi di ammortamento civilistici completamente deducibili. Questo significa nel nostro caso che nel primo esercizio (come nei successivi), ammesso che l'iscrizione dell'avviamento sia avvenuta in data 1° gennaio e considerate imposte sul reddito pari al 27%, avremo imposte anticipate pari a $(18.000/5 - 18.000/18) * 27\% = 702$. A partire dal sesto esercizio in poi, le imposte anticipate accumulate pari a $702 * 5 = 3.510$ sono ridotte per i tredici restanti esercizi per un importo annuo pari a 270, rappresentativo delle imposte che per competenza in tali esercizi sarebbero state pagate in assenza della quota di ammortamento fiscale dell'avviamento.

4. COSTI PER LA PRODUZIONE E PER LA DISTRIBUZIONE DI MATERIALI AVENTI FINALITÀ PROMOZIONALI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
I costi sostenuti per la progettazione, per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali sono differiti ed imputati al conto economico nel periodo durante il quale i materiali vengono distribuiti ovvero lungo il periodo in cui si attendono benefici economici dalla loro distribuzione.	2. Con riguardo ai temi di dettaglio, rispetto al precedente OIC 24 (nella versione rivista del 30 maggio 2005) si è provveduto a: - eliminare i riferimenti ai costi per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali trattandosi di beni materiali piuttosto che di immobilizzazioni immateriali;

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

L'attuale versione dell'OIC 24 esclude dall'ambito degli immobilizzi immateriali i costi di produzione e distribuzione di beni aventi finalità promozionali, ritenendoli beni materiali. Se ne desume, quindi, che, tali elementi, qualora riferibili a beni ancora esistenti alla data di chiusura dell'esercizio siano iscritti:

- nelle rimanenze, qualora esauriscano la loro utilità nell'esercizio a venire;
- nella voce BII4 delle immobilizzazioni materiali "altri beni", nei casi in cui tali spese rilascino le proprie utilità in un periodo pluriennale.

Se i costi di produzione e distribuzione di materiali aventi finalità promozionale sono stati sostenuti nell'esercizio e i beni non sono più giacenti in azienda, occorre verificare l'utilità futura di tali spese. Nelle circostanze in cui i costi soddisfino le condizioni previste dall'OIC 24, si ritiene che tali spese possano essere iscritte nella voce BI2 "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità".

NORMATIVA FISCALE

I costi sostenuti per la progettazione, per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali, indipendentemente dalla loro classificazione contabile, sembrano potersi ricondurre, ai fini delle imposte sui redditi, alle spese di pubblicità e di propaganda che, ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR "sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi".

Tali spese, sotto il profilo fiscale, non sfuggono dunque alla seguente alternativa:

- qualora siano state imputate a conto economico, restano deducibili nell'esercizio del loro sostenimento;
- qualora invece siano state iscritte nell'attivo patrimoniale (nell'attivo circolante o tra le immobilizzazioni), in quanto si ritiene che i beni materiali rilascino le loro utilità economiche anche nell'esercizio o negli esercizi a venire, sono deducibili in quote costanti in cinque esercizi, anche nel caso in cui i correlati benefici economici si esauriscano in un arco temporale più breve.
Si tenga in considerazione che, laddove le spese siano capitalizzate e la vita utile economica dell'attività sia inferiore rispetto al periodo di ammortamento previsto ai fini fiscali, occorre determinare anche le pertinenti imposte anticipate a fronte della differenza temporanea deducibile che si viene a creare.

5. ACQUISTO DI BENI IMMATERIALI CON CORRISPETTIVI AGGIUNTIVI COMMISURATI AGLI EFFETTIVI VOLUMI DELLA PRODUZIONE O DELLE VENDITE

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
Non trattato	<p>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, e 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. (par. 54)</p> <p>Le somme una tantum erogate per l'acquisizione di brevetti in licenza d'uso sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato una tantum (in genere inizialmente), anche nei casi</p>

	<p>in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici inferiori al periodo stimato di utilizzo del brevetto o comunque non correlati a tutta la durata della tutela legale del brevetto, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali ed ammortizzato lungo tutta la durata legale del brevetto. Tuttavia, qualora, oltre la somma una tantum, si convenga anche 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) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio. (par. 57)</p> <p>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. (par. 60)</p> <p>Le somme una tantum erogate per l'ottenimento di una licenza, di una concessione o di un marchio o altro diritto simile sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato una tantum (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici non correlati a tutta la durata della concessione, della licenza, o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali. 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) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio. (par. 65)</p>
--	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Il documento introduce un importante chiarimento: nei contratti di acquisto di beni immateriali spesso, oltre ad un corrispettivo *una tantum*, viene prevista la corresponsione di ulteriori somme. La natura contabile di queste ultime può essere però assai differente: occorre, pertanto, verificare se dette somme sono riconducibili ad un pagamento rateale del prezzo pattuito; in questo caso esse vanno aggiunte al costo d'acquisto ed assoggettate al processo di ammortamento. Nel caso invece, dette somme siano di carattere aleatorio e commisurate ai risultati ottenibili dall'utilizzo del bene immateriale acquisito, esse perdono la loro caratteristica di corrispettivo dell'acquisto ed assumono quella di costo inerente ai risultati ottenibili dall'uso di tale bene. In quest'ultimo caso quindi esse saranno di competenza economica degli esercizi, nei quali verranno ottenuti detti risultati.

NORMATIVA FISCALE

I corrispettivi aggiuntivi relativi all'acquisto di beni immateriali, commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite ottenibili dall'utilizzo dei beni stessi, devono ritenersi deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, negli esercizi nei quali sono maturati i risultati positivi a cui detti corrispettivi sono correlati, in applicazione del principio di correlazione tra costi e ricavi, secondo cui sono i costi a seguire, in termini di competenza, i ricavi e non viceversa.

A tale fine, risulta valido, anche ai fini fiscali, il comportamento tenuto in bilancio secondo i principi contabili.