

BILANCIO

Il nuovo OIC n.24 secondo il CNDCEC

di Luca Mambrin

Recentemente il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha pubblicato il **documento di commento alla nuova versione dell'OIC n. 24** sulle immobilizzazioni immateriali, documento nel quale vengono esaminati da un punto di vista tecnico e contabile alcuni aspetti inerenti le novità contenute nell'OIC n.24 approfondendo le tematiche operative e fornendo alcune indicazioni sul trattamento contabile delle poste esaminate; inoltre viene analizzato l'impatto a livello fiscale delle nuove disposizioni.

Se ne analizzano gli aspetti principali e maggiormente interessanti.

La capitalizzazione degli oneri relativi alla ristrutturazione del debito

Il documento si sofferma sul trattamento degli oneri che originano dalla ristrutturazione dei debiti per le aziende in crisi; secondo le indicazioni fornite dall'OIC n.6, documento di prassi contabile che si occupa proprio della ristrutturazione del debito e della relativa informativa di bilancio tali costi vanno **rilevati nell'esercizio del loro sostenimento** (e/o della loro maturazione) **a conto economico** tra gli oneri straordinari e classificati alla voce E.21 mentre se di importo rilevante vanno separatamente evidenziati ricorrendo “ad un apposito dettaglio informativo (di cui) della voce E.21”.

Seppur non in linea quindi con le indicazioni contenute nell'OIC n. 6, e con l'auspicio che si arrivi in tal senso ad una sua revisione, secondo il CNDCEC tali oneri possono essere **capitalizzati**, una volta verificata:

- l'aspettativa di benefici futuri derivanti dalla ristrutturazione del debito
- l'attendibilità del piano asseverato

Solo in caso di **inattendibilità** del piano di ristrutturazione è plausibile l'ipotesi di non capitalizzare tali oneri.

Da un punto di vista fiscale, la **deducibilità** di tali costi dipende dal comportamento contabile adottato:

- nel caso in cui vengano spesati nell'esercizio seguendo l'impostazione dell'OIC n.6, allora sarebbero deducibili nel periodo d'imposta in cui le connesse prestazioni sono state ultimate secondo il criterio generale dettato dall'art. 109 comma 2 lett. b) del Tuir;
- nel caso in cui invece si optasse per la loro capitalizzazione allora la deducibilità di detti costi, ai sensi dell'art. 108 comma 3 sarebbe consentita "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".

Costi per la produzione e per la distruzione di materiali aventi finalità promozionale

Tra le novità contenute nel nuovo documento OIC n. 24 vi è, tra le altre, l'**esclusione** dalla categoria delle immobilizzazioni immateriali dei costi sostenuti per la produzione e per la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali; secondo la nuova formulazione del principio contabile si tratta infatti di **beni materiali** piuttosto che di immobilizzazioni immateriali.

Di conseguenza il documento del CNDCEC interviene sulla corretta **rilevazione contabile** di tali costi precisando che qualora siano riferibili a beni ancora esistenti alla data di chiusura dell'esercizio dovranno essere iscritti:

- tra le rimanenze, qualora esauriscano la loro utilità nell'esercizio a venire;
- tra le immobilizzazioni materiali, alla voce B.II.4, tra gli altri beni, nel caso in cui siano di utilità pluriennale per l'impresa.

Acquisto di beni immateriali con corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite

Spesso nei contratti di acquisto di beni immateriali, quali brevetti, diritti di sfruttamento di opere, marchi e licenze e concessioni, si prevede, oltre al pagamento di un corrispettivo iniziale (una tantum) anche il pagamento di **futuri corrispettivi aggiuntivi** commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite. Il documento interviene ad analizzarne la loro corretta rilevazione contabile precisando che:

- la parte di corrispettivo pagato inizialmente una tantum è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali;
- i corrispettivi pagati ma parametrati ai volumi della produzione o delle vendite degli esercizi successivi non vanno capitalizzati ma si imputano a **conto economico** nell'esercizio di competenza, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi

esercizi.

Nel caso in cui il contratto preveda invece il **pagamento rateale** del corrispettivo iniziale pattuito, allora tali somme vanno assoggettate ad ammortamento.

Da un punto di vista **fiscale**, non essendovi norme contenute nel Tuir che regolamentino tale fattispecie, sarà valido il comportamento tenuto in bilancio secondo la corretta applicazione dei principi contabili.

Contabilizzazione dell'avviamento

Il CNDCEC si occupa poi di avviamento, le cui modalità di contabilizzazione saranno oggetto di revisione normativa a seguito del recepimento della direttiva 2013/34/EU.

Le novità in tema di avviamento riguardano principalmente la riformulazione e l'integrazione della sua **definizione**, novità che poi incidono anche sulla modalità di rilevazione contabile.

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, in quanto tale extra reddito rappresenta nella nuova versione una delle caratteristiche che possono giustificare l'iscrizione, unitamente alle altre tra le quali il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, il maggior reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali (quest'ultima caratteristica nella precedente versione non era specificata).

Inoltre nella nuova versione dell'OIC n.24 è stata eliminata la previsione che vi possa essere stato un "**cattivo affare**" qualora l'importo pagato per l'acquisizione dell'azienda ecceda la sommatoria dei valori dei beni che la compongono.

L'avviamento infatti, come previsto dal codice civile, è iscrivibile nell'attivo dello Stato patrimoniale solo con il consenso del collegio sindacale: 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", caso in cui dovrà negare il consenso alla sua iscrizione.