

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

Ias/Ifrs, dal bilancio a Redditi: le attività immateriali - 3

8 Agosto 2018

Qualunque sia stato il criterio di valutazione adottato, quello del costo o del fair value, la "voce" deve essere eliminata dalla contabilità al momento della sua dismissione



ModificaLo Ias 38 stabilisce che sono ammortizzabili solo le attività immateriali a vita utile definita, vale a dire quelle per le quali - sulla base di un'analisi dei fattori rilevanti - vi è un limite prevedibile all'esercizio fino al quale si presume che l'attività generi flussi finanziari netti in

I fattori considerati per determinare la vita utile sono in genere rappresentati dall'utilizzo atteso dell'attività, dai suoi cicli di vita produttiva, dall'obsolescenza tecnica, tecnologia e commerciale, dalla stabilità del settore economico, dalle spese di manutenzione necessarie e dal periodo di controllo.

Ad esempio, i *software* hanno in genere una vita utile breve, considerati i rapidi cambiamenti tecnologici esistenti, mentre un'attività che deriva da diritti contrattuali o legali avrà una vita utile non superiore alla durata di tali diritti.

Non sono, invece, ammortizzabili le attività a vita utile indefinita, ossia quelle per le quali - sulla base di un'analisi dei fattori rilevanti - non vi è un limite prevedibile all'esercizio fino al quale si prevede che l'attività generi flussi finanziari netti in entrata.

In linea generale, il marchio acquisito a titolo oneroso potrebbe rientrare tra le attività a vita utile indefinita, considerata l'impossibilità di prevedere un limite all'esercizio fino al quale lo stesso genererà flussi finanziari in entrata.

Attività con vita utile definita

Nel determinare l'ammortamento delle attività a vita utile definita, occorre considerare che la loro specifica vita utile è influenzata da una serie di fattori di natura tecnica (utilizzo atteso dell'attività, cicli di vita produttiva, obsolescenza tecnica e tecnologia, spese di manutenzione necessarie) economica (obsolescenza commerciale, stabilità del settore economico) e legale (periodo di controllo stabilito sulla base di diritti legali o contrattuali).

Lo IAS 38 precisa, peraltro, che le attività immateriali in esame possono essere ammortizzate quando sono disponibili all'uso, ossia quando si trovano nel luogo e nelle condizioni necessarie perché siano in grado di funzionare.

Una volta verificata la predetta condizione, il valore ammortizzabile può essere ripartito sistematicamente, durante la vita utile dell'attività, secondo uno dei tre criteri previsti dal medesimo principio contabile, vale a dire: a quote costanti, a quote decrescenti e per unità di prodotto, vale a dire imputando a conto economico una quota basata sull'utilizzo o sulla produzione attesa dell'attività.

Come già evidenziato, il valore dell'attività immateriale può essere periodicamente aggiornato per effetto della valutazione al *fair value* ovvero al valore recuperabile del bene previsto dallo IAS 36. Questa modifica del valore dell'attività influirà, quindi, sulla quantificazione delle quote di ammortamento che sono calcolate sul valore rideterminato.

Un esempio pratico: rideterminazione degli ammortamenti

Ipotezziamo che nel 2018 venga acquisita un'attività immateriale al costo di acquisto di 20mila euro con una vita utile di cinque anni.

Il piano di ammortamento a quote costanti determina la ripartizione del costo del bene, dal 2018 al 2022, in quote di ammortamento annuali pari a 4mila euro (20.000/5).

Supponiamo, tuttavia, che nel 2020 il valore recuperabile dell'attività sia di 6.300 euro, mentre il valore contabile risulti pari a 8mila euro.

In tale situazione, l'impresa dovrà imputare nel conto economico del 2020 la perdita di 1.700 euro (8.000 - 6.300) pari alla differenza tra il valore contabile dell'attività immateriale e quello recuperabile.

Il nuovo valore contabile dell'attività sarà pari, quindi, al valore recuperabile (ossia 6.300) e su tale valore occorrerà calcolare, negli esercizi futuri, le quote di ammortamento.

In definitiva, nei periodi 2021-2022 l'impresa determinerà le quote di ammortamento ripartendo il nuovo valore del bene (6.300) per la sua residua vita utile (2 anni, ossia 2021 e 2022), ottenendo un valore pari a 3.150 euro.

Quanto evidenziato è sintetizzato nella seguente tabella.

Anno	Valore contabile al 01/01	Ammortamento	Svalutazione imputata a conto economico	Valore contabile al 31/12
2018	20.000	4000 (20.000/5)		16.000
2019	16.000	4.000 (16.000/4)		12.000
2020 Valore recuperabile = 6.300	12.000	4.000 (12.000/3)	1.700 (8.000-6.300)	6.300
2021	6.300	3.150 (6.300/2)		3.150
2022	3.150	3.150 (3.150/1)		0

Attività con vita utile indefinita

Nessun ammortamento può essere effettuato, invece, in presenza di attività a vita utile indefinita, non potendo in tal caso individuare un denominatore che consenta di ripartire il costo.

Potrebbero rientrare in tale tipologia di attività, ad esempio, i marchi d'impresa e l'avviamento acquisiti a titolo oneroso: nel caso in cui tali attività sono generate internamente, invece, le stesse non sono iscritte in bilancio, considerata l'assenza del requisito dell'identificabilità previsto dallo IAS 38.

Sul punto è da evidenziare una differenza rispetto a quanto previsto dai criteri civilistici, che individuano forfaitariamente la vita utile anche nei casi in cui la stessa non risulta stimabile attendibilmente.

Si pensi, ad esempio, ai marchi d'impresa che sono ammortizzabili per un periodo non superiore alla durata legale o contrattuale, ovvero alla vita utile se inferiore (massimo in 20 anni) o all'avviamento, ammortizzabile sulla base della vita utile (non superiore a 20 anni) o in 10 anni nei casi in cui non è possibile stimarla (cfr Oic 24).

Ciò che appare utile evidenziare è che lo IAS 38, pur non consentendo l'ammortamento delle attività a vita utile indefinita, ne prevede la riduzione del valore secondo il criterio del cosiddetto *impairment test* di cui allo IAS 36. In altri termini, il valore contabile di tali attività immateriali dovrà essere, comunque, ridotto qualora lo stesso risulti superiore al valore recuperabile.

Un quadro di sintesi: l'ammortamento delle attività immateriali

Attività a vita utile definita	Attività a vita utile indefinita
Vi è un limite prevedibile all'esercizio fino al quale si prevede che l'attività generi flussi finanziari netti in entrata.	Non vi è un limite prevedibile all'esercizio fino al quale si prevede che l'attività generi flussi finanziari netti in entrata.
Occorre: - ammortizzare l'attività sulla base della vita utile - svalutare l'attività qualora il valore contabile risulti maggiore di quello recuperabile (IAS 36)	Occorre: - non ammortizzare l'attività - svalutare l'attività qualora il valore contabile risulti maggiore di quello recuperabile (IAS 36)

Dismissione delle attività immateriali

Qualunque sia il criterio di valutazione adottato (criterio del costo ovvero del *fair value*), l'attività immateriale deve essere eliminata in contabilità al momento della sua dismissione, ovvero quando non si prevede alcun beneficio economico futuro dall'utilizzo o dalla sua dismissione.

In tal caso, l'utile o la perdita derivante dalla dismissione dell'attività sono imputati a conto economico e quantificati in misura pari alla differenza tra il ricavo della dismissione e il valore contabile dell'attività immateriale.

3 - *continua*

La **prima puntata** è stata pubblicata venerdì 27 luglio 2018

La **seconda puntata** è stata pubblicata martedì 31 luglio 2018

di

Vincenzo Cipriani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iasifrs-dal-bilancio-redditi-attivita-immateriali-3>