

Economia Aziendale 2000 Web © Online Review

N. 4/2007

Costi di impianto e di pubblicità

Nicoletta Spagnolo

Economia Aziendale 2000 Web ©
International Business Review
Editor in Chief: Piero Mella
ISSN 1826-4719
Reg. Trib. Pavia - n. 495/99 R.S.P.

**Pavia, September, 2007
No. 4/2007**

All the contents are protected by copyright.
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.
Further information at: www.ea2000.it

Costi di impianto e di pubblicità

Spagnolo Nicoletta

Dottore commercialista, Via Cavour 60, scala H (Centro commerciale l'Isolago) 23900 Lecco

Email nicoletta.spagnolo@virgilio.it telefono 0341 287222 - fax 0341 286277

Sommario – 1. Definizione ed esposizione in bilancio - 2. Trattamento contabile di riferimento - 3. Elementi costitutivi - 4. Valutazione iniziale - 5. Valutazione successiva - 6. Informazioni integrative al bilancio - 7. Prima applicazione principi contabili internazionali: adozione IAS 38.

Abstract

I principi contabili internazionali emanati dallo IASB in materia di immobilizzazioni immateriali, in specifico il riferimento è ai costi di impianto e di ampliamento ed alle spese di pubblicità, hanno imposto la revisione dei criteri di esposizione e di iscrivibilità in bilancio delle loro valutazioni iniziali e successive, nonché la produzione di un'informativa integrata in conformità ai principi di chiarezza, certezza e correttezza di bilancio¹.

1 - Definizione ed esposizione in bilancio

La legislazione civilistica ritiene i costi d'impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità elementi patrimoniali d'uso durevole da iscrivere, in base all'art. 2424 bis c.c., tra le immobilizzazioni. L'art. 2424 c.c., pur non fornendo una definizione specifica, li delinea, nel rispetto del principio di destinazione cui si ispira la struttura dello Stato patrimoniale, nella

¹ Per una visione generale della materia, si vedano: Nessi M. (2003), *Manuale dell'ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [145 ss.]; Nessi M. (2003), *Bilancio d'esercizio e reddito d'impresa*, Esselibri - Simone, Napoli, [157 ss.]; PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [619 ss.]; Mancini D., Quagli A., Marchi L. (2003), *Gli intangibles e la comunicazione d'impresa*, FrancoAngeli, Milano; Andrei P., Azzali S., Fellegara A. M., Orlandoni E. (2004), *Il bilancio di esercizio d'impresa*, Giuffrè, Milano, [184 ss.]; Autori vari (2004), *Principi contabili e bilancio d'esercizio*, Servalli S., *Rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo lo Ias 38*, Giuffrè, Milano, [123 ss.]; Pozza L. (2004), *Gli intangibili in bilancio*, Egea, Milano; Cotto A., Odetto G., Valente G. (2004), *Le novità del bilancio d'esercizio*, Ipsoa, Milano; Facchinetti I., *L'ABC del bilancio (2005)*, Il Sole 24 Ore, Milano, [155 ss.]; Bandettini A. (2004), *Il bilancio d'esercizio*, Cedam, Milano, [109 ss.]; Provasoli A. (2004), *Bilancio d'esercizio*, Egea, Milano, [173 ss.]; Savioli G., Bartolini M. (2005), *Contabilità d'impresa*, FrancoAngeli, Milano, [244 ss.]; PricewaterhouseCoopers (2005), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [585 ss.]; Cavazzoni G., Mari L. M. (2005), *Introduzione al bilancio di esercizio*, Giappichelli, Torino, [92 ss.]; Conti G. M., Costanzo P., Novati F., Priori M. (2005), *Bilancio e reddito d'impresa*, Egea, Milano, [252 ss.]; Deloitte (in collaborazione con) (2005), *Prontuario dei principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano; Roscini Vitali F. (2005), *Guida ai nuovi principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano; Catturi G. (2006), *La redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, Milano, [127 ss.]; Pisoni P., Biancone P. P., Busso D., Cisi M. (2006), *Bilancio consolidato nei gruppi quotati*, Giuffrè, Milano, [41 ss.]; Paolo Montinari (2006), *Contabilità e bilancio*, Fag, Milano, [41-56]; Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (2006), *Principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano; Biancone P.P. (2006), *Le attività immateriali, l'avviamento e l'impairment nei bilanci*, Giuffrè, Milano.

macroclasse B) “Immobilizzazioni”, classe B.I “Immobilizzazioni immateriali”, voci B.I.1, B.I.2, quali condizioni produttive d’impresa non monetarie e prive di consistenza fisica.

Il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR, intitolato “Le immobilizzazioni immateriali”, accomunandoli alle immobilizzazioni in genere e per la natura economica di carattere strumentale all’esercizio di impresa, e per la natura contabile di costo anticipato da ripartire in più esercizi, fa ovvio riferimento al carattere di immaterialità per quanto attiene alla loro natura fisica. Indi, li colloca, nella più ampia e composita accezione di immobilizzazione, a fianco dei beni immateriali veri e propri, quali tipologie di costi che, pur non derivando da acquisizioni esterne o produzioni interne di beni o diritti, non esauriscono la loro utilità nell’esercizio del relativo sostenimento. Attribuendo loro la denominazione di oneri o costi pluriennali, tratta dalla prassi contabile, sottolinea nell’intangibilità, nell’utilità pluriennale, nel sostenimento di costi d’acquisizione, i tratti comuni alle altre immobilizzazioni immateriali, rimarcandone, precipuamente rispetto ai beni immateriali veri e propri², nella non ricorrenza ed eccezionalità le peculiarità tipiche di costi sostenuti in precisi e caratteristici momenti nella vita dell’impresa, quali la fase pre-operativa - costituzione - o quella di accrescimento della capacità operativa esistente - ampliamento -.

Il principio contabile nazionale citato consente la capitalizzazione delle spese di pubblicità solo se sostenute per consentire il successo di un’iniziativa, assimilandole ai costi di impianto e di ampliamento, ai quali le ritiene funzionali, accessorie e quasi essenziali, e sottoponendole alla medesima disciplina, indipendentemente dalla loro diversa collocazione nello schema di Stato patrimoniale civilistico.

I principi contabili internazionali emanati dallo IASB³ trattano delle immobilizzazioni immateriali allo IAS 38⁴, intitolato “Attività immateriali”, fornendo la seguente definizione: “attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi, per affitto a terzi o per fini amministrativi”. Risultano evidenti i caratteri di immaterialità, strumentalità, la qualifica di attività identificabile

² I beni immateriali veri e propri sono costituiti da oneri collegati all’acquisizione di beni o diritti e, come tali, dotati di identificabilità, individualità, tutela giuridica, valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti, trasferibilità separata dal complesso dei beni aziendali.

³ Lo IASB (International Accounting Standards Board) nell’aprile 2001 ha approvato il corpus degli IAS (International Accounting Standards), unitamente alle relative SIC (Standing Interpretations Committee), emessi dal suo predecessore, IASC (International Accounting Standards Committee); i principi contabili messi a punto dallo IASB saranno denominati IFRS (International Financial Reporting Standards) e le loro interpretazioni saranno pubblicate come IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee). Gli IFRS comprenderanno, quindi, gli IFRS, gli IAS, le IFRIC e le SIC.

⁴ Lo IAS 38, che è stato emesso nel 1998 dallo IASC (ora IASB) ed è integrato dall’Interpretazione SIC 6 “Costi di modifica del software”, ha sostituito il precedente IAS 4 “Contabilizzazione degli ammortamenti, con riguardo all’ammortamento (svalutazione) delle attività immateriali” e lo IAS 9 “Costi di ricerca e sviluppo”.

quali condizioni di iscrिवibilità in bilancio e di confinamento delle immobilizzazioni immateriali ai soli beni immateriali, con esclusione degli oneri pluriennali.

La legislazione fiscale riconosce e tratta separatamente la categoria dei beni immateriali da quella dei costi pluriennali, disciplinando quest'ultima all'art. 108 del nuovo T.U.I.R. - D.P.R. 917/86 modificato dal D.Lgs. n. 344/03 -, titolato "Spese relative a più esercizi", che identifica, senza definirle, al 2° co., "Le spese di pubblicità e propaganda" e nella categoria residuale prevista dal 4° co., "Altre spese relative a più esercizi", i costi di impianto e di ampliamento⁵.

2 - Trattamento contabile di riferimento e condizioni di iscrिवibilità in bilancio

Per la legislazione civilistica i criteri che presiedono alla valutazione dei costi di impianto e di ampliamento e delle spese di pubblicità sono quelli dettati per il loro gruppo di appartenenza, le immobilizzazioni. Risultano, quindi, applicabili, secondo l'art. 2426 c.c., i criteri generali del costo; dell'ammortamento sistematico per il periodo di vita utile; dell'obbligo di svalutazione per perdite durevoli; integrati dai seguenti criteri speciali derogatori, sanciti dal n. 5., nel pieno rispetto del principio di prudenza verso una categoria di costi spiccatamente indeterminata perché non concretizzata in alcun bene:

1. iscrिवibilità e mantenimento in bilancio facoltativi - discrezionalità in senso tecnico - e subordinati al consenso del Collegio sindacale (se esistente)⁶;

⁵ In materia di costi di impianto e di ampliamento, si vedano: Nessi M. (2003), *Manuale dell'ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [156-163]; Nessi M. (2003), *Bilancio d'esercizio e reddito d'impresa*, Esselibri - Simone, Napoli, [165 -168]; PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [636 - 637]; Andrei P., Azzali S., Fellegara A. M., Orlandoni E. (2004), *Il bilancio di esercizio d'impresa*, Giuffrè, Milano, [189-191]; Provasoli A. (2004), *Bilancio d'esercizio*, Egea, Milano, [184 ss.]; Conti G. M., Costanzo P., Novati F., Priori M. (2005), *Bilancio e reddito d'impresa*, Egea, Milano, [252-259]; Savioli G., Bartolini M. (2005), *Contabilità d'impresa*, FrancoAngeli, Milano, [261 ss.]; Paolo Montinari (2006), *Contabilità e bilancio*, Fag, Milano, [42-43]; Catturi G. (2006), *La redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, Milano, [52 ss.]; Pisoni M., Biancone P. P., Busso D., Cisi M. (2006), *Bilancio consolidato nei gruppi quotati*, Giuffrè, Milano, [42-43]. In materia di spese di pubblicità, si vedano: Cintolesi E., Mocchi G. (1997), *Le spese di pubblicità propaganda e rappresentanza*, Giuffrè, Milano; Nessi M. (2003), *Manuale dell'ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [171-179], [437- 443]; Nessi M. (2003), *Bilancio d'esercizio e reddito d'impresa*, Esselibri - Simone, Napoli, [338-344]; PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [638]; Andrei P., Azzali S., Fellegara A. M., Orlandoni E. (2004), *Il bilancio di esercizio d'impresa*, Giuffrè, Milano, [191-192]; Savioli G., Bartolini M. (2005), *Contabilità d'impresa*, FrancoAngeli, Milano, [264 ss.]; Provasoli A. (2004), *Bilancio d'esercizio*, Egea, Milano, [184 ss.]; Conti G. M., Costanzo P., Novati F., Priori M. (2005), *Bilancio e reddito d'impresa*, Egea, Milano, [265-266]; Paolo Montinari (2006), *Contabilità e bilancio*, Fag, Milano, [43-45]; Pisoni M., Biancone P. P., Busso D., Cisi M. (2006), *Bilancio consolidato dei gruppi quotati*, Giuffrè, Milano, [43-45].

⁶ Tale consenso è richiesto solo per le società non quotate. Per quelle quotate, il D.Lgs. n. 58/98 ha abolito quest'obbligo, senza prevedere, in alternativa, il consenso della società di revisione; la quale, si ritiene, potrà esprimere le proprie osservazioni in sede di relazione sul bilancio, in caso di disaccordo con gli amministratori sul trattamento contabile adottato.

2. ammortamento completabile in un periodo massimo di cinque anni;
3. divieto di distribuzione di utili in mancanza di riserve non vincolate di ammontare pari al valore residuo da ammortizzare - i maggiori utili conseguiti per effetto della sospensione di costi capitalizzabili non si riflettono in maggiori dividendi distribuibili -.

Il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR, richiede per la loro capitalizzazione la presenza delle seguenti condizioni:

1. utilità futura pluriennale, intesa in termini di maggiori ricavi o minori costi rispetto a quelli che si verificherebbero nel caso di assenza di tali elementi;
2. possibilità di recupero, basata sulla dimostrazione della congruenza e del rapporto causa-effetto tra costi e benefici futuri;
3. distinta identificabilità e conseguente separabilità e qualificazione autonoma rispetto al complesso aziendale;
4. attendibile quantificazione, trattandosi di costi effettivamente sostenuti e misurabili.

Dato l'alto grado di aleatorietà e soggettività di valutazione delle poste in gioco, il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR ritiene la loro capitalizzazione in bilancio una mera facoltà, da non intendersi come strumento per attuare politiche di bilancio finalizzate all'“alleggerimento” del Conto economico.

La disciplina fiscale si adegua al trattamento contabile sovresposto: l'Amministrazione finanziaria non ha titolo per contestare le scelte di natura civilistica e deve conformarsi alle risultanze di bilancio, salvo la nullità di quest'ultimo per impugnazione (circ. min. 27/5/94, n. 73/E).

Per lo IAS 38 la rilevazione di un elemento come attività immateriale richiede sostanzialmente gli stessi requisiti previsti dai principi contabili italiani, ma sottolinea, ai fini della sua iscrizione nell'attivo di bilancio, che sia qualificabile come attività. A tal fine l'onere deve tradursi in una risorsa capace non solo di generare benefici economici futuri dimostrabili, distinguibile dal più generale avviamento, misurabile in termini monetari e rappresentabile contabilmente; ma, anche e soprattutto, controllabile dall'impresa, nella sua esclusiva fruibilità di vantaggi frequentemente legati a garanzie giuridiche. Per il principio contabile internazionale i sovresposti requisiti sono posseduti solo dalle attività qualificabili come beni immateriali e non

anche dai costi pluriennali. Non possono, pertanto, essere oggetto di capitalizzazione i costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità (e le spese di ricerca)⁷.

3 - Elementi costitutivi

La prassi contabile, allineata al Documento contabile n. 24 CNDC-CNR, distingue, quali componenti di rilievo, per frequenza e significatività, delle spese di impianto e di ampliamento e delle spese di pubblicità, determinate tipologie di oneri capitalizzabili.

Rilevano:

1. Spese di tipo legale e fiscale per la costituzione della società e l'aumento del capitale sociale⁸, si riferiscono a costi per: consulenze notarili, modifiche dell'atto costitutivo e dei documenti formali, stampa e distribuzione delle nuove azioni, realizzazione del progetto, iscrizione alla Camera di commercio, ottenimento della partita IVA, imposta di registro sui conferimenti previsti dall'atto costitutivo, licenze ed autorizzazioni, ricerche di mercato, ecc.. Sono capitalizzabili se concretizzati nell'atteso miglioramento economico-finanziario d'impresa;
2. Spese per l'ammissione alla quotazione in Borsa, comprendono i costi per: consulenze dei promotori finanziari, predisposizione e stampa del prospetto informativo, collocamento delle azioni, ecc.. Sono capitalizzabili solo se riferite ad un'offerta pubblica di sottoscrizione, non ad un'offerta pubblica di vendita, poichè non correlata ad un ampliamento d'impresa;
3. Costi di tipo tecnico per l'avvio di una nuova impresa o attività - ramo d'azienda, centro commerciale, processo produttivo -, cosiddetti costi di start-up, sono considerati tali i costi: del personale operativo che avvia la nuova attività, di assunzione e di addestramento del nuovo personale, di progetto del nuovo prodotto e produzione dei prototipi, di allacciamento dei servizi generali per il nuovo stabilimento, di riadattamento di uno stabilimento esistente, di pubblicità-lancio per la pre-apertura di un nuovo centro commerciale. Sono capitalizzabili se direttamente attribuibili alla nuova attività e limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio, se il loro differimento è prassi comune nel settore di appartenenza, se è dimostrata la recuperabilità degli stessi - i costi da inefficienze non sono da capitalizzare -;
4. Costi di formazione del personale, sono sostenuti per l'addestramento e la riqualificazione del personale - oneri relativi ad attività di docenza, a materiale didattico, ecc..-. Sono capitalizzabili

⁷ Nessi M. (2003), *Manuale dell'ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [145 ss.]; Nessi M. (2003), *Bilancio d'esercizio e reddito d'impresa*, Esselibri - Simone, Napoli, [159 ss.]; Facchinetti I. (2005), *L'ABC del bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano, [124 ss.]; Catturi G. (2006), *La redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, Milano, [127 ss.].

⁸ L'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la natura di costi pluriennali ammortizzabili alle spese sostenute in sede di aumento del capitale sociale (ris. min. 6/7/75, n. 2/1054).

se correlati all'avviamento di una nuova impresa o attività, o ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale o commerciale, tale da comportare un profondo cambiamento nella struttura d'impresa e risultante da un piano degli amministratori idoneo a mostrarne la recuperabilità futura.

5. Costi per avviamento impianti, sono costituiti dalla differenza tra i costi di produzione sostenuti nella fase iniziale di avviamento di un impianto ed i costi che si verificheranno nel momento in cui l'impianto "andrà a regime" - inizio della produzione commerciale -. La capitalizzazione di tali costi, ammessa fino al momento di inizio dell'attività produttiva e, comunque, non oltre il normale periodo di avviamento previsto dal costruttore dell'impianto stesso, è subordinata alla circostanza che vi siano fondate aspettative di recupero tramite flussi di ricavi futuri. L'entità dei costi capitalizzabili è pari alla differenza tra il prezzo di vendita superiore al costo di produzione a regime ma inferiore al costo di produzione in fase di avviamento e i costi di produzione con l'impianto in fase di avviamento.

Un esempio varrà a chiarificare il punto sovresposto.

Si supponga che il costo medio complessivo di produzione a consuntivo di un componente ottenuto da una nuova linea produttiva, il cui avviamento richiede 3 mesi, sia costituito da un valore di €92,00 per componente, mentre si prevede che a regime, quale frutto dell'effetto esperienza, il componente sarà prodotto ad un costo medio di €70,00. Ipotizzata una produzione di avviamento trimestrale per 3000 unità e date due alternative di prezzo di vendita, rispettivamente di €94,00 e €78,00 (entrambe superiori al costo di produzione a regime); si avrà: nel primo caso, essendo il prezzo di vendita superiore al costo di produzione a consuntivo in fase di avviamento, non sarà possibile procedere a nessuna capitalizzazione. Nel secondo caso, invece, la differenza tra prezzo di vendita di €78,00 e costo di produzione a consuntivo in fase di avviamento di €92,00 potrà essere capitalizzata, se si ritiene che nel futuro si verificheranno ricavi sufficienti a consentirne il recupero. La differenza totale (€14,00 per 3.000 unità = €42.000,00), verrà contabilizzata o imputandola direttamente nelle "Spese di impianto e di ampliamento", o in una apposita voce, con relativo riepilogo a stato patrimoniale nelle "Spese di impianto e di ampliamento".

COSTI AVVIAMENTO LINEE PRODUTTIVE (Spese di impianto e di ampliamento)	a	CAPITALIZZAZIONE COSTI DIVERSI CAPITALIZZATI	42.000,00
--	---	---	-----------

Si procederà poi all'ammortamento nel rispetto della normativa vigente.

6. Costi di start-up nel commercio elettronico, relativi alla realizzazione interna od esterna del sito Internet, sono principalmente costituiti da consulenze necessarie per la definizione del contenuto del sito, acquisizione del software e di eventuali diritti d'autore, altri oneri sostenuti per la registrazione del dominio. Sono capitalizzabili: come costi di impianto e di ampliamento, se il sito risponde all'esigenza di ampliare la propria attività, offrendo nuovi prodotti o aprendo nuovi canali di vendita idonei a generare ricavi - in linea con i principi contabili internazionali, Documento interpretativo SIC n. 32, che li registrano nel rispetto della definizione di attività immateriale -; come costi di pubblicità, se il sito risponde all'esigenza di far conoscere l'impresa e i suoi prodotti o servizi, attraverso la presentazione in rete di un catalogo generale ad utilità pluriennale. Va sottolineato come la rapida obsolescenza tecnologica richieda un costante aggiornamento delle forme espositive e dei contenuti del sito; per cui è prudente spendere i costi di mantenimento negli esercizi di sostenimento, senza provvedere ad alcuna capitalizzazione.

Sono, invece, esclusi dalla capitalizzazione gli oneri straordinari di riduzione del personale sostenuti per incentivare l'esodo o la messa in mobilità del personale, in quanto finalizzati a rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative per i quali è difficile poter dimostrare la futura recuperabilità.

7. Pubblicità di lancio, oneri legati al lancio di un nuovo prodotto, marchio o gamma di prodotti, di entrata in un nuovo mercato, di riposizionamento o di rilancio di prodotti maturi; o la cosiddetta pubblicità "istituzionale", volta alla diffusione ed al miglioramento dell'immagine aziendale o di un particolare marchio. Prassi e principi contabili nazionali la ritengono capitalizzabile, perché dotata di un'accertata utilità prospettica e del carattere dell'eccezionalità.

Non sono, invece, capitalizzabili le spese sostenute per le campagne pubblicitarie cosiddette di "sostegno" volte al semplice mantenimento o al rafforzamento delle posizioni aziendali sul mercato: costi di propaganda e promozione - materiale promozionale in genere; progettazione, produzione e distribuzione di cataloghi, espositori e depliant...; campioni distribuiti alla clientela; premi sui prodotti; concorsi a premio; sconti quantità sul venduto -; sponsorizzazioni, vale dire spese relative a servizi con prestazioni continuate nel tempo⁹; costi di pubbliche relazioni; spese per iniziative umanitarie, spese per acquisto/realizzazione documentazione tecnica illustrativa delle qualità dei prodotti venduti; spese sostenute nell'ambito di una manifestazione complessa avente la finalità di promuovere la conoscenza dei prodotti o le proprie unità produttive e di vendita, ecc.. Quali costi di competenza del solo esercizio di sostenimento devono essere imputati

⁹ Le spese di sponsorizzazione devono essere imputate in bilancio "pro-rata temporis", ovvero lungo il periodo di durata del contratto; sono deducibili al momento di maturazione del corrispettivo, ai sensi dell'art. 109, co. 2. b), T.U.I.R.; la quota di costo così individuata, se afferente cataloghi generali ad utilità pluriennale, sarà ripartibile nel rispetto dell'art 108, co. 2, T.U.I.R..

al conto economico in corrispondenza della voce B.7., “Spese per servizi”. Se a cavallo di due o più esercizi, devono essere riscontati lungo tutto l’arco temporale di riferimento.

Fiscalmente vanno considerate oneri capitalizzabili le spese di rappresentanza afferenti le voci dotate di deducibilità fiscale quinquennale, limitatamente ad un terzo del loro ammontare - beni omaggio del valore unitario superiore a € 25.82, siano o no prodotti o commercializzati dall’impresa -; la normativa fiscale ritiene indispensabile individuare e separare le spese di pubblicità e propaganda da quelle di rappresentanza, dato il diverso trattamento previsto, contraddistinguendo nell’onerosità - vincolo sinallagmatico - a carico dei destinatari e nella finalità volta a far conoscere le caratteristiche dei prodotti servizi offerti ai potenziali consumatori, le prime; nella gratuità e nella promozione dell’immagine positiva dell’impresa, le seconde. Sul piano civilistico le spese di rappresentanza, siano esse spese per beni gratuitamente distribuiti, siano esse contributi erogati per l’organizzazione di convegni e simili, rappresentano costi di periodo¹⁰.

4 - Valutazione iniziale

I criteri di valutazione dei costi di impianto e di ampliamento e delle spese di pubblicità, descritti nell’art. 2426, 1° co., n. 1 c.c. in attinenza alle immobilizzazioni in genere, sono ispirati ai principi generali di redazione del bilancio, di cui agli artt. 2423 e 2423 bis c.c., in base ai quali alle poste di bilancio vanno attribuiti valori idonei a rappresentare fedelmente la situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell’impresa. La rilevazione delle voci in oggetto va, quindi, effettuata nel rispetto della chiarezza; della rappresentazione veritiera e corretta; dell’enfaticata prudenza, data l’indeterminatezza degli elementi in gioco; nella prospettiva della continuità aziendale; della competenza, con riferimento e ai periodi e alla correlazione tra costi e ricavi per la ripartizione dell’utilità pluriennale su base razionale e sistematica.

Pur non essendo dotati di un proprio valore intrinseco, siffatti oneri trovano utile e necessario supporto in una precisa documentazione - atti giuridici, contratti, fatture, schede di contabilità industriale o di commessa - che ne attesta l’esistenza e ne chiarisce l’origine, la formazione del valore, l’utilizzo, la durata, senza concretizzarsi in un valore economico, il quale rimane, comunque e sempre, esprimibile nell’apporto vantaggioso allo svolgimento della gestione, costantemente immateriale.

Conformemente al dettato civilistico, i costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità devono essere inizialmente registrati al costo di acquisizione, maggiorato degli oneri accessori - costi di trasporto, di installazione, dazi doganali, ecc. - e diminuito degli sconti

¹⁰ Nessi M. (2003), *Manuale dell’ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [156 ss.].

commerciali incondizionati; o al costo di realizzazione interna, inclusi i costi diretti e la quota ragionevolmente imputabile di costi indiretti - spese generali di produzione, ecc. -; compresi, in entrambe le ipotesi, gli eventuali interessi passivi, capitalizzabili, unitamente alle spese generali, sino al momento di possibile inizio di produzione di benefici economici per l'impresa.

Le indicazioni del Documento contabile n. 24 CNDC-CNR, nel loro implicito rinvio al Documento contabile n. 16 CNDC-CNR, titolato "Le immobilizzazioni materiali", non si discostano dalla disciplina civilistica, limitandosi a puntualizzare il divieto di capitalizzare acquisizioni a titolo gratuito; costi in precedenza imputati a Conto economico; costi che hanno tutte le caratteristiche delle ordinarie spese di gestione, quali spese amministrative, spese di vendita, compensi agli amministratori ed ai sindaci, canoni di locazione, anche se sostenuti nella fase di avvio dell'attività d'impresa.

Regole simili valgono anche per la normativa fiscale, così come riconosciuto dall'art. 110 del nuovo T.U.I.R., fatta salva la circostanza che tale norma consente la capitalizzazione degli interessi passivi dal momento dell'effettivo (e non del possibile) inizio di produzione di benefici economici per l'impresa¹¹. Ovviamente, poi, sia ai fini IRES e IRAP, l'eventuale capitalizzazione incrementa il reddito imponibile.

Nel bilancio civilistico il costo costituisce il limite massimo di valore, non mantenibile se superiore al valore recuperabile, vale a dire all'importo maggiore tra il valore d'uso ed il presumibile valore di realizzo. Essendo i costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità privi di norma di un mercato attivo e di un valore residuo realizzabile, l'unico valore recuperabile è il valore d'uso, quale valore attuale dei flussi di cassa futuri attesi dall'utilizzo continuo dell'attività. Esso non è di facile determinazione, in quanto i costi in oggetto non generano autonomi flussi di cassa attualizzabili; per cui, non essendo associabili ad uno specifico progetto, si deve considerare, come suggerito dai principi contabili internazionali, la più piccola unità, o gruppo di attività - CGU (Cash generating units)-, generatrice di flussi finanziari a cui gli stessi si riferiscono: l'impresa nel suo complesso. Si introduce, dunque, per questa tipologia di costi, un concetto diverso di valore d'uso, che corrisponde al valore funzionale da essi assunto nell'economia di impresa. In questo caso l'iscrizione (e il mantenimento) nell'attivo patrimoniale è subordinata alla dimostrazione che la sospensione di tali costi nel tempo e la loro diluizione tramite l'ammortamento è, per un'impresa in funzionamento, la giusta applicazione del principio di correlazione dei costi e dei ricavi -"capacità di ammortamento"-¹²

¹¹ In caso di capitalizzazione, gli interessi passivi non sono soggetti al regime di indeducibilità, totale o parziale, previsto dall'art. 96, T.U.I.R. (circolare Assonime 10/11/94, n. 139).

¹² PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [627 ss.]; Andrei P., Azzali S., Fellegara A. M., Orlandoni E. (2004), *Il bilancio di esercizio d'impresa*, Giuffrè, Milano, [186 ss.]; Autori

5 - Valutazione successiva

I costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità si decrementano per effetto dell'ammortamento e di eventuali svalutazioni; non sono suscettibili di incrementi legati a rivalutazioni e ripristini di valore - per questi ultimi il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR ritiene che non si possa verificare il presupposto della variazione degli elementi che ne avevano determinato la svalutazione -.

L'art. 2426, 1° co. c.c., dopo aver sancito, al n. 1, con riferimento all'intera categoria delle immobilizzazioni, il carattere di sistematicità dell'ammortamento, prescrive, al n. 5, quale criterio specifico, che i costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

Il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR, ricalcando le prescrizioni civilistiche, specifica la decorrenza dell'ammortamento dal momento in cui l'impresa inizia a godere dei corrispondenti benefici economici; giustifica la limitazione temporale, puramente convenzionale, in base alla prudenza richiesta dalle incertezze e dai rischi insiti nelle poste in gioco. Nella prassi contabile i costi di impianto e di ampliamento e le spese di pubblicità sono ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente al fine di accertarne la congruità. Onde realizzare una migliore correlazione tra il costo annualmente addebitato in conto economico ed i benefici attesi, è possibile adottare altri metodi che, purché sistematici, si rivelano più appropriati e prudenti.

Il legislatore fiscale detta, all'art. 108, 3° co., la deducibilità dei costi di impianto e di ampliamento nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, quota che, se impossibile a determinarsi in modo obiettivo, in virtù del generale principio di competenza economica, lascia piena applicazione al disposto codicistico; al 2° co., l'ammortamento delle spese di pubblicità (e propaganda) integrale nell'esercizio di sostenimento o, in quote costanti, nello stesso e nei 4 successivi - senza vincoli qualitativi o quantitativi, salvo il rispetto dei principi generali di competenza, inerenza, certezza e determinabilità (ris. min. 25/10/80, n. 9/2113) -; specificando, nel 4° co., che, entrambe le spese, se sostenute da imprese di nuova costituzione, sono deducibili a partire dall'esercizio di conseguimento dei primi ricavi. Poiché civilisticamente l'ammortamento deve partire dall'esercizio di sostenimento della spesa, se in questo non si sono conseguiti ricavi le quote di ammortamento imputate a bilancio dovranno essere riprese a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi, rinviandole agli esercizi futuri. Diversamente, nel silenzio della norma in merito alla contabilizzazione di detti costi, la loro iscrizione nell'attivo

vari (2004), *Principi contabili e bilancio d'esercizio*, Servalli S., *Rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo lo Ias 38*, Giuffrè, Milano, [129 ss.].

dello Stato patrimoniale, necessaria ai fini della deducibilità fiscale delle quote di ammortamento, può essere effettuata, anche in linea con la norma civile, nel modo qui di seguito proposto.

Alla chiusura dei primi esercizi sociali in preparazione alla attività produttiva le spese d'impianto sono capitalizzate tra i costi pluriennali da ammortizzare con la scrittura:

COSTI PLURIENNALI (Spese di impianto)	a	INCREMENTI INTERNI DI IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI
---	---	--

In detti primi esercizi non saranno computate le quote d'ammortamento.

Si procederà alla loro rilevazione nell'esercizio in cui saranno conseguiti i primi ricavi dell'attività tipica con la scrittura:

AMMORTAMENTO E DEPERIMENTO	a	COSTI PLURIENNALI (Spese di impianto)
-------------------------------	---	--

¹³.

In applicazione del disposto di cui al n. 3 dell'art. 2426 c.c., si impone l'obbligo di procedere alla svalutazione delle voci in esame nel caso che, alla data di chiusura dell'esercizio, presentino un valore durevolmente inferiore a quello contabile - costo originario al netto degli ammortamenti cumulati -.

Il Documento contabile n. 24 CNDC-CNR interpreta questa regola civilistica nel senso che la capitalizzazione dei costi di impianto e di ampliamento e delle spese di pubblicità soggiace alla verifica del permanere della loro utilità futura e della non eccedenza dell'ammontare capitalizzato rispetto al loro valore d'uso. Ciò implica valutare se, in presenza dei sopraddetti costi, non riferibili a specifici progetti d'impresa, per gli esercizi futuri, pur segnati da riduzioni di utili o perdite non permanenti, si prevedano utili in grado di coprire in tutto o in parte le loro quote di ammortamento; oppure se siano previste perdite significative destinate a protrarsi per lunghi periodi. Nel primo caso la condizione della recuperabilità è rispettata, al limite si dovrà procedere

¹³ Le quote di ammortamento non devono essere ragguagliate temporalmente se l'esercizio ha una durata diversa da dodici mesi. Non è possibile effettuare ammortamenti anticipati o ridotti, ovvero dedurre interamente nell'esercizio di sostenimento oneri immateriali aventi valore inferiore a €516,46.

In materia di spese di pubblicità e propaganda, ai fini IVA, la detrazione dell'imposta versata in relazione ai beni o servizi acquisiti non è soggetta ad alcuna limitazione, se riferibile ad operazioni "inerenti" all'attività svolta (circ. min. 17/12/91, n. 57/501499).

ad una parziale svalutazione; nel secondo l'irrecuperabilità comporterà una svalutazione totale con stralcio delle voci di costo dallo stato patrimoniale.

Dal punto di vista fiscale, ai sensi dell'art. 101, 1° co., del nuovo T.U.I.R., le operazioni di svalutazione operate non sono deducibili, in quanto trattasi di minusvalenze "non realizzate". Pertanto le stesse dovranno essere ricomprese tra le variazioni in aumento IRES e saranno indeducibili anche ai fini IRAP.

La rappresentazione contabile in bilancio dell'ammortamento e della svalutazione determina un costo da iscriversi nelle voci B. 10. a) e c) - ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e altre svalutazioni delle immobilizzazioni - del Conto economico a fronte dell'accredito diretto o in conto dei costi di impianto e di ampliamento e delle spese di pubblicità, o indiretto nel relativo fondo ammortamento o svalutazione, da portare in detrazione degli stessi in sede di iscrizione a bilancio¹⁴.

6 - Informazioni integrative al bilancio

La Nota integrativa - art 2427 c.c. -, oltre a fornire informazioni sulle immobilizzazioni immateriali in genere, quali il principio contabile di riferimento - il costo, come specificato dal Documento contabile n. 24 CNDC-CNR -; i movimenti delle singole voci, con particolare riguardo alle svalutazioni effettuate; i metodi e le aliquote di ammortamento, con le relative modifiche; la capitalizzazione di eventuali oneri finanziari; richiede, in inerenza ai costi di impianto e di ampliamento ed alle spese di pubblicità, la specifica indicazione della loro composizione, nonché le ragioni dell'iscrizione e dei rispettivi criteri di ammortamento. Il principio contabile nazionale richiamato precisa di motivare il carattere della pluriennalità di tali valori.

Il D. Lgs. 6/03, nel quadro della riforma del diritto societario, al co. 3-bis dell'art. 2427, oltre a considerare alcuni aspetti innovativi in materia di informativa integrativa, invita ad assoggettare le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, intesa, quest'ultima, in senso economico ed afferente, quindi, le voci in esame, ad un processo di continua valutazione, definito impairment test, onde evidenziare eventuali riduzioni di valore. In mancanza di delega regolamentare applicativa, il legislatore delegato si limita a richiedere l'indicazione, in Nota integrativa, della misura delle riduzioni di valore applicate e relative motivazioni, facendo riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici ed alla loro prevedibile durata utile, segnalando le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti, ed

evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio e sugli indicatori di redditività di cui sia stata data comunicazione: il tutto, peraltro già in parte previsto dai principi contabili nazionali, segna un passo significativo verso l'adeguamento della nostra normativa ai principi contabili internazionali¹⁵.

7 - Prima applicazione principi contabili internazionali: adozione ias 38

Il regolamento CE n. 106/2002, recepito in Italia dalla L. 31/10/2003, ha reso obbligatoria, a partire dal 1° gennaio 2005, l'adozione degli IAS nella redazione del bilancio d'esercizio, consolidato o intermedio delle società da esso specificate¹⁶ - la necessità di produrre un bilancio con dati comparati ha comportato il rifarsi agli IAS già dal gennaio 2004 -.

Il documento IFRS1 emesso dallo IASB disciplina direttamente il trattamento contabile di riferimento per l'applicazione degli IAS nei bilanci conformi agli IFRS stessi.

In particolare, nella stesura dello Stato patrimoniale di apertura, da redigere alla data di transizione, si deve procedere a cancellare e stornare i costi di impianto e di ampliamento, le spese di pubblicità ed i costi di start-up, non considerati attività immateriali dai principi internazionali. Se le voci in esame sono state acquisite in una fusione per incorporazione, oppure, in seguito all'entrata di una nuova controllata nell'area di consolidamento, vanno innanzitutto riclassificate nell'avviamento; indi si deve rettificare l'avviamento in modo retrospettivo, come se l'attività fosse stata inclusa nell'avviamento alla data di acquisizione. L'effetto di tale eliminazione, in accordo con lo IAS 8, può essere contabilizzato sia utilizzando il metodo preferito "benchmark treatment"- consiste nell'effettuare una rettifica degli utili indivisi di apertura del primo esercizio presentato, con adeguamento anche dei dati comparativi -; sia utilizzando il metodo alternativo - la rettifica è contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio corrente, senza modificare i dati comparativi, e nelle Note di bilancio è fornita l'informazione di un pro-forma che riassume i dati ottenibili adottando il metodo preferito -. Le rettifiche apportate

¹⁴ PricewaterhouseCoopers, (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [640 ss.]; Autori vari (2004), *Principi contabili e bilancio d'esercizio*, Servalli S., *Rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo lo Ias 38*, Giuffré, Milano, [140 ss.].

¹⁵ PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano, [651 ss.]; Provasoli A. (2004), *Bilancio d'esercizio*, Egea, Milano, [185 ss.]; Nessi M. (2003), *Manuale dell'ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli, [146 ss.]; Autori vari (2004), *Principi contabili e bilancio d'esercizio*, Servalli S., *Rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo lo Ias 38*, Giuffré, Milano, [148 ss.].

¹⁶ In dettaglio si tratta del bilancio d'esercizio delle società quotate; del bilancio d'esercizio e consolidato delle società aventi strumenti finanziari diffusi presso il pubblico, ai sensi dell'art. 116 D. lgs. n. 58/98, nonché delle banche ed intermediari finanziari sottoposti alla vigilanza della Banca d'Italia; del bilancio consolidato delle imprese assicurative e del bilancio d'esercizio di dette imprese solo se quotate e non obbligate a redigere il bilancio consolidato.

a questi elementi vanno imputate agli utili a nuovo del primo bilancio iscritto in base agli IFRS (esercizio 2004); il saldo relativo alla voce “Utili a nuovo” potrebbe avere anche segno negativo.

Se, ad esempio, nel bilancio 2004 una società ha contabilizzato “Spese di impianto e di ampliamento” per un importo pari a €6.000.00, non costituendo un’attività immateriale secondo lo IAS 38, si dovrà procedere a rettificare la capitalizzazione, attraverso la seguente scrittura in P.D.:

		Utili a nuovo	a	Spese di impianto e di ampliamento	6.000,00
--	--	---------------	---	---------------------------------------	----------

I costi di impianto ed ampliamento sostenuti per aumenti di capitale, collocamento in borsa e simili, vanno portati a riduzione della Riserva sovrapprezzo azioni (o un’altra riserva libera)¹⁷.

References

- Andrei P., Azzali S., Fellegara A. M. and Orlandoni E. (2004), *Il bilancio di esercizio d’impresa*, Giuffrè, Milano.
- Autori vari (2004), *Principi contabili e bilancio d’esercizio*.
- Bandettini A. (2004), *Il bilancio d’esercizio*, Cedam, Milano.
- Biancone P.P. (2006), *Le attività immateriali, l’avviamento e l’impairment nei bilanci*, Giuffrè, Milano.
- Catturi G. (2006), *La redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, Milano.
- Cavazzoni G. and Mari L.M. (2005), *Introduzione al bilancio di esercizio*, Giappichelli, Torino.
- Cintolesi E. and Mocchi G. (1997), *Le spese di pubblicità propaganda e rappresentanza*, Giuffrè, Milano
- Consiglio nazionale dei dottori commercialisti (2006), *Principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano
- Conti G.M., Costanzo P., Novati F. and Priori M. (2005), *Bilancio e reddito d’impresa*, Egea, Milano.
- Cotto A., Odetto G. and Valente G. (2004), *Le novità del bilancio d’esercizio*, Ipsoa, Milano
- Deloitte (in collaborazione con) (2005), *Prontuario dei principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano
- Facchinetti I. (2005), *L’ABC del bilancio*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Mancini D., Quagli A. and Marchi L. (2003), *Gli intangibles e la comunicazione d’impresa*, FrancoAngeli, Milano
- Montinari P. (2006), *Contabilità e bilancio*, Fag, Milano.
- Nessi M. (2003), *Bilancio d’esercizio e reddito d’impresa*, Esselibri - Simone, Napoli.
- Nessi M. (2003), *Manuale dell’ammortamento*, Esselibri - Simone, Napoli.
- Pisoni M., Biancone P.P., Busso D. and Cisi M. (2006), *Bilancio consolidato nei gruppi quotati*, Giuffrè, Milano.
- Pozza L. (2004), *Gli intangibili in bilancio*, Egea, Milano
- PricewaterhouseCoopers (2003), *Principi contabili internazionali e nazionali*, Ipsoa, Milano.
- Provasoli A. (2004), *Bilancio d’esercizio*, Egea, Milano.
- Roscini Vitali F. (2005), *Guida ai nuovi principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano
- Savioli G. and Bartolini M. (2005), *Contabilità d’impresa*, FrancoAngeli, Milano.
- Servalli S., *Rappresentazione e valutazione delle immobilizzazioni immateriali secondo lo Ias 38*, Giuffrè, Milano.

¹⁷ Provasoli A. (2004), *Bilancio d’esercizio*, Egea, Milano, [202 ss.].