

ITAS 5

Immobilizzazioni immateriali

APPROVATO IL 17 OTTOBRE 2023

ITAS 5 – Immobilizzazioni immateriali

Sommario

Premessa	3
Definizioni	3
Ambito di applicazione	4
Immobilizzazioni immateriali	5
Rilevazione e valutazione iniziale	5
Capitalizzazione degli oneri finanziari.....	6
Immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente.....	7
Immobilizzazioni immateriali pervenute come parte di un'acquisizione	7
Spese successive relative a un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito.....	8
Immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo.....	8
Immobilizzazioni immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale	8
Immobilizzazioni immateriali generate internamente.....	9
Costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente	10
Rilevazione di costi di esercizio	10
Valutazione successiva	10
Modello del costo.....	10
Vita utile	10
Immobilizzazioni immateriali con vita utile definita.....	11
Valore residuo	12
Riesame del periodo e del metodo di ammortamento	12
Immobilizzazioni immateriali con una vita utile indefinita	13
Riesame della determinazione della vita utile	13
Recuperabilità del valore contabile – Perdite per riduzione di valore.....	13
Dismissioni e cessioni.....	13
Informazione integrativa	14

Premessa

1 Il presente standard disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

Definizioni

2 I termini seguenti sono usati nel presente standard con i significati indicati.

Un'**aggregazione del settore pubblico** è un'operazione o altro evento a fronte del quale vengono raggruppate attività esercitate in maniera distinta in un'unica amministrazione.

L'**ammortamento** è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale durante la sua vita utile stimata.

Una **classe** di immobilizzazioni immateriali è un gruppo di attività di natura e utilizzo simile per l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio.

Il **costo** è il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'immobilizzazione immateriale. Il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al valore delle altre risorse scambiate al momento dell'acquisto. Il sacrificio economico sostenuto per la produzione interna è pari al valore delle risorse consumate al momento della produzione dell'immobilizzazione immateriale.

Le **immobilizzazioni immateriali** sono attività non monetarie identificabili, prive di consistenza fisica, i cui benefici economici o il cui potenziale di servizio si manifestano in più esercizi.

Gli **oneri finanziari** sono gli interessi passivi e gli altri costi finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti destinati a una specifica immobilizzazione immateriale.

Il **prezzo equivalente per contanti**, in caso di acquisizione di un'immobilizzazione immateriale con pagamento differito del corrispettivo, è rappresentato dal valore nominale attualizzato per tener conto del trascorrere del tempo.

La **ricerca** è un'indagine originale e pianificata, intrapresa con la prospettiva di acquisire nuove conoscenze e realizzare scoperte scientifiche o tecniche.

La **svalutazione** è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione immateriale per adeguarlo al valore recuperabile a seguito di una perdita durevole di valore.

Lo **sviluppo** è un'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione o del loro utilizzo.

Il **valore ammortizzabile** è la differenza fra il costo dell'immobilizzazione immateriale, o altro valore sostitutivo del costo, e il suo valore residuo.

Il **valore contabile** è l'ammontare al quale un'immobilizzazione immateriale è rilevata al netto dell'ammortamento cumulato e delle perdite per riduzione di valore cumulate.

Il **valore di mercato** è il valore al quale un'immobilizzazione immateriale potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.

Il **valore d'uso** è il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'immobilizzazione immateriale o della sua residua capacità di generare benefici economici, nell'ipotesi che essa continui ad essere

utilizzata, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'immobilizzazione immateriale al termine della vita utile.

Il **valore recuperabile** di un'immobilizzazione immateriale è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore di mercato.

Il **valore residuo** di un'immobilizzazione immateriale è il presumibile valore realizzabile dalla dismissione del bene al termine della sua vita utile. Tale valore deve essere stimato e utilizzato nella determinazione del valore ammortizzabile solo se rilevante rispetto al costo d'acquisto o di produzione interna.

La **vita utile** è il periodo di tempo durante il quale l'amministrazione pubblica prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, oppure la quantità di prodotti (o unità simili) che si prevede di ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.

Ambito di applicazione

3 Il presente standard deve essere applicato per il trattamento contabile delle immobilizzazioni immateriali.

Sono esclusi dall'applicazione del presente standard:

- a) le immobilizzazioni immateriali che rientrino nell'ambito di applicazione di un altro standard (cfr. paragrafo 4);
- b) la rilevazione e la valutazione delle attività di esplorazione e valorizzazione di risorse minerarie;
- c) i costi di sviluppo ed estrazione di minerali, petrolio, gas naturali e risorse simili non rinnovabili;
- d) le attività fiscali differite;
- e) i costi di acquisizione differiti e le immobilizzazioni immateriali derivanti dai diritti contrattuali dell'assicuratore;
- f) le attività immateriali destinate alla vendita nel normale svolgimento della gestione.

4 Se un altro standard prescrive la contabilizzazione di una specifica tipologia di immobilizzazione immateriale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica quello standard invece che questo. In particolare, il presente standard non si applica a:

- a) i contratti di leasing (cfr. ITAS 7 - *Locazioni*);
- b) le attività derivanti da benefici per i dipendenti (cfr. ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*);
- c) le attività finanziarie rispondenti alla definizione fornita nell'ITAS 11 - *Strumenti finanziari*. La rilevazione e la valutazione di alcune attività finanziarie sono trattate dall'ITAS 12 - *Bilancio consolidato* e dall'ITAS 14 - *Partecipazioni in collegate e accordi a controllo congiunto*;
- d) la rilevazione e la valutazione iniziale delle immobilizzazioni relative a servizi in concessione che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ITAS 6 - *Accordi per servizi in concessione: concedente*. Tuttavia, il presente standard si applica alla valutazione successiva e all'informazione integrativa connessa a tali immobilizzazioni;
- e) l'avviamento (cfr. ITAS 12 - *Bilancio consolidato*).

5 Alcune immobilizzazioni immateriali sono incorporate in oggetti dotati di consistenza fisica, quali supporti ottici o magnetici (nel caso dei software per computer), documentazioni legali (nel caso di licenze d'uso, di brevetti e opere d'ingegno) o pellicole. Per determinare se un'immobilizzazione che incorpora elementi sia immateriali sia materiali debba essere trattata secondo le disposizioni del presente standard oppure secondo le disposizioni dell'ITAS 4 - *Immobilizzazioni materiali*, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio esprime un ragionevole giudizio su quale sia

l'elemento più significativo e riporta tale giudizio in nota integrativa, laddove tale prevalenza non sia di immediata evidenza.

6 Il presente standard si applica anche alle fasi di ricerca e di sviluppo di immobilizzazioni immateriali generate internamente. Le attività di ricerca e sviluppo sono finalizzate allo sviluppo di conoscenze e possono talvolta concretizzarsi in un bene durevole dotato di consistenza fisica (per esempio un prototipo). In tali casi la componente fisica dell'immobilizzazione risulta secondaria rispetto alla sua componente immateriale, ossia la conoscenza in esso incorporata.

7 I diritti derivanti da accordi di licenza per beni quali pellicole cinematografiche, registrazioni video, opere teatrali, opere letterarie, opere dell'ingegno, brevetti e diritti d'autore rientrano nell'ambito di applicazione del presente standard.

Immobilizzazioni immateriali

8 Un'immobilizzazione immateriale è tale se soddisfa i requisiti dell'identificabilità, del controllo e dell'esistenza di benefici economici futuri o di un potenziale di servizio che si manifestano in più esercizi. Il costo sostenuto per acquisire dall'esterno o per generare internamente un elemento immateriale che non soddisfa i predetti requisiti è rilevato integralmente nell'esercizio in cui è sostenuto.

9 La definizione di immobilizzazione immateriale richiede che questa sia identificabile per poter essere distinta dall'avviamento. L'avviamento rilevato in una aggregazione è un'attività che rappresenta i benefici economici futuri derivanti da attività, acquisite in una aggregazione del settore pubblico, che non sono identificate individualmente e rilevate separatamente. I benefici economici futuri possono risultare dalla sinergia tra attività identificabili acquisite o da attività che, singolarmente, non hanno le caratteristiche per poter essere rilevate nel bilancio di esercizio.

10 Un'immobilizzazione immateriale è identificabile se:

- a) è separabile, ossia è possibile scorporarla dall'amministrazione che redige il bilancio di esercizio e venderla, trasferirla, darla in licenza, locarla o scambiarla, singolarmente o unitamente a un contratto, a un'attività o a una passività identificabili, indipendentemente dal fatto che l'amministrazione intenda effettivamente procedere in tal senso; oppure
- b) deriva da accordi vincolanti che attribuiscono diritti contrattuali o altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dall'amministrazione che redige il bilancio di esercizio ovvero da altri suoi diritti e obbligazioni.

Rilevazione e valutazione iniziale

11 Ai fini della rilevazione iniziale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio verifica che l'immobilizzazione immateriale:

- a) sia identificabile, ai sensi dei paragrafi 8, 9 e 10;
- b) rispetti i criteri di rilevazione descritti nei successivi paragrafi.

I suddetti criteri si applicano al costo dell'immobilizzazione immateriale determinato al momento della rilevazione iniziale e ai costi sostenuti successivamente per ampliare, sviluppare, modificare o mantenere l'immobilizzazione.

12 Un'immobilizzazione immateriale deve essere rilevata se sono rispettati tutti i seguenti requisiti:

- a) è una risorsa attualmente controllata dall'amministrazione che redige il bilancio di esercizio come risultato di un'operazione o altro evento passato;

- b) è probabile che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio attesi, associati all'immobilizzazione, affluiranno all'amministrazione che redige il bilancio di esercizio;
- c) è possibile determinare il costo dell'immobilizzazione in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

13 L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio valuta la probabilità del manifestarsi dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi sulla base di assunzioni ragionevoli e sostenibili che rappresentino la migliore stima dell'insieme di condizioni economiche che si presenteranno nel corso della vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

14 Un'immobilizzazione immateriale deve essere valutata inizialmente al costo, secondo quanto stabilito dal paragrafo 18 e seguenti.

Capitalizzazione degli oneri finanziari

15 Gli oneri finanziari sono generalmente imputati al conto economico. In alternativa, è consentita la capitalizzazione degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di un'immobilizzazione immateriale che richiede un rilevante periodo di tempo per essere pronta per l'uso previsto o per la vendita. Quando l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio opta per la capitalizzazione, essa deve applicare questa politica contabile in modo uniforme a tutti gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione o alla generazione interna di tutte le immobilizzazioni immateriali che richiedono o hanno richiesto un rilevante periodo di tempo per essere pronte per l'uso previsto o per la vendita.

16 Gli oneri finanziari sui prestiti vengono normalmente imputati al conto economico. È consentita la capitalizzazione nel valore contabile dell'immobilizzazione degli oneri finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti direttamente attribuibili all'acquisto o alla generazione interna della stessa. La nota integrativa deve indicare le immobilizzazioni per le quali si è proceduto alla capitalizzazione degli oneri finanziari. Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile.

Nel caso in cui il finanziamento sia stipulato unicamente per l'acquisto o la generazione interna di una data immobilizzazione immateriale, i costi capitalizzabili sono costituiti dagli oneri finanziari al netto degli eventuali proventi finanziari conseguiti dall'impiego temporaneo delle somme prese a prestito. Qualora l'amministrazione, nei casi consentiti dalla legge, si indebiti genericamente ed utilizzi i finanziamenti anche per l'acquisizione o la generazione interna dell'immobilizzazione immateriale, gli oneri finanziari capitalizzabili sono calcolati applicando ai costi sostenuti un tasso di capitalizzazione pari alla media ponderata dei tassi relativi agli oneri finanziari in essere nel periodo di riferimento del bilancio, escludendo dal computo dei oneri finanziari relativi ai finanziamenti stipulati per l'acquisizione o la generazione interna di specifiche immobilizzazioni.

17 Per capitalizzare gli oneri finanziari è necessario che:

- a) si stiano sostenendo i costi per l'acquisizione o la generazione interna dell'immobilizzazione immateriale;
- b) si stiano sostenendo gli oneri finanziari;
- c) e siano in corso le attività necessarie a predisporre l'immobilizzazione immateriale all'uso cui è destinata.

La capitalizzazione è sospesa, e gli oneri finanziari sono imputati al conto economico, nei periodi nei quali la realizzazione dell'immobilizzazione immateriale è sospesa. La capitalizzazione ha termine

quando tutte le attività necessarie per predisporre l'immobilizzazione all'uso cui è destinata sono completate.

Immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente

18 Per le immobilizzazioni immateriali acquisite separatamente, il criterio di rilevazione di cui al paragrafo 12.b) basato sulla probabilità dei benefici economici o del potenziale di servizio attesi si ritiene sempre soddisfatto, in quanto si presume che la decisione di acquisire l'immobilizzazione sia fondata sulla ragionevole aspettativa, da parte dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, di poter godere dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio associati all'immobilizzazione. Inoltre, il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente è di solito determinabile in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. In tal caso il criterio di cui al paragrafo 12.c) si ritiene sempre soddisfatto.

19 Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita separatamente include:

- a) il suo prezzo di acquisto, inclusi eventuali dazi all'importazione e oneri fiscali di acquisto non recuperabili, al netto di sconti commerciali e abbuoni;
- b) qualsiasi costo direttamente attribuibile all'immobilizzazione e sostenuto per predisporre la stessa per l'utilizzo cui è destinata.

Esempi di costi direttamente imputabili sono:

- a) i costi dei benefici per i dipendenti direttamente sostenuti per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo;
- b) gli onorari professionali sostenuti direttamente per predisporre l'immobilizzazione immateriale al suo utilizzo;
- c) i costi di collaudo.

Esempi di costi che non fanno parte del costo di un'immobilizzazione immateriale sono:

- a) i costi per l'introduzione di un nuovo prodotto o servizio (compresi i costi di pubblicità e delle attività promozionali);
- b) i costi di gestione dell'attività operativa in una nuova sede o con una nuova classe di utenza, inclusi i costi di trasloco e di formazione del personale;
- c) i costi amministrativi e le altre spese generali.

La capitalizzazione dei costi nel valore contabile dell'immobilizzazione immateriale cessa quando questa è pronta per essere utilizzata secondo i programmi dell'amministrazione.

20 Se il pagamento di un'immobilizzazione immateriale viene differito nel tempo, oltre le scadenze normalmente applicate sul mercato, il costo dell'immobilizzazione immateriale è il prezzo equivalente per contanti. La differenza tra quest'ultimo e la somma complessivamente pagata per acquisire l'immobilizzazione è contabilizzata come onere finanziario nell'arco della durata del debito e imputata al conto economico, salvo che sia capitalizzata nel valore contabile dell'immobilizzazione secondo quanto previsto nei paragrafi 15-17.

Immobilizzazioni immateriali pervenute come parte di un'acquisizione

21 Se un'immobilizzazione immateriale perviene ad un'amministrazione come parte di un'acquisizione, il costo di tale immobilizzazione è determinato dal suo valore di mercato alla data di acquisizione. Tale valore riflette le aspettative del mercato alla data di acquisizione circa la probabilità che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio affluiranno all'entità, sebbene vi possa essere incertezza sui tempi e sul loro ammontare. Pertanto, per le immobilizzazioni immateriali acquisite con dette modalità, si ritiene sempre soddisfatto il requisito di cui al paragrafo 12.b). Se

un'immobilizzazione immateriale acquisita in un'aggregazione è separabile o deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, esistono sufficienti informazioni per determinare il valore di mercato della stessa in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. Ne consegue che il criterio di cui al paragrafo 12.c) si ritiene sempre soddisfatto per le immobilizzazioni immateriali acquisite come parte di un'aggregazione.

In conformità al presente standard e ad ITAS 12 – *Bilancio consolidato*, un'amministrazione rileva quindi alla data di acquisizione, separatamente dall'avviamento, un'immobilizzazione immateriale acquisita, indipendentemente dal fatto che l'immobilizzazione immateriale sia stata rilevata nella contabilità dell'entità acquisita. In particolare, l'amministrazione acquirente rileva come immobilizzazione immateriale, separatamente dall'avviamento, un progetto in fase di sviluppo acquisito se il progetto ha i requisiti di identificabilità e di controllo previsti dalla definizione di immobilizzazione immateriale. Il progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito soddisfa la definizione di immobilizzazione immateriale quando:

- a) soddisfa il requisito di cui al paragrafo 12.a);
- b) ed è identificabile, ossia è separabile o deriva da diritti contrattuali o legali.

Spese successive relative a un progetto di ricerca e sviluppo in corso acquisito

22 Le spese di ricerca o sviluppo:

- a) connesse a un progetto di ricerca o di sviluppo in corso acquisito separatamente o in un'acquisizione e rilevate come un'immobilizzazione immateriale, e
- b) sostenute dopo l'acquisizione di tale progetto,

devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dai paragrafi 27-31.

23 L'applicazione delle disposizioni dei paragrafi 27-31 comporta che le spese successive relative a un progetto di ricerca o sviluppo in corso, acquisito separatamente e rilevato come un'immobilizzazione immateriale, sono:

- a) rilevate come costi e imputate a conto economico nel momento in cui sono sostenute, se si tratta di spese di ricerca;
- b) rilevate come costi e imputate a conto economico nel momento in cui sono sostenute, se si tratta di spese di sviluppo che non soddisfano le condizioni previste dal paragrafo 29 per la rilevazione come immobilizzazione immateriale;
- c) rilevate a incremento del valore contabile del progetto di ricerca o sviluppo in corso, se si tratta di spese di sviluppo che soddisfano le condizioni per la rilevazione previste dal paragrafo 29.

Immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo

24 Il costo di un'immobilizzazione immateriale acquisita mediante un'operazione senza corrispettivo è posto pari al suo valore di mercato alla data di acquisizione.

Immobilizzazioni immateriali acquisite mediante permuta totale o parziale

25 Un'immobilizzazione immateriale può essere acquisita per scambio con una o più attività non monetarie, o con una combinazione di attività monetarie e non monetarie. In tal caso il costo dell'immobilizzazione immateriale acquisita è posto pari al suo valore di mercato. Se questo non può essere determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, il costo è posto pari al valore di mercato dell'attività ceduta. Se neanche questo può essere determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, il costo dell'immobilizzazione immateriale è posto pari al valore netto contabile dell'attività ceduta.

Immobilizzazioni immateriali generate internamente

26 In aggiunta ai criteri generali previsti per la rilevazione e valutazione iniziale delle immobilizzazioni immateriali, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica le disposizioni contenute nei paragrafi 27-33 a tutte le immobilizzazioni immateriali generate internamente.

27 Per valutare se un'immobilizzazione immateriale generata internamente soddisfi le condizioni necessarie per la rilevazione iniziale, il processo che conduce alla sua generazione viene suddiviso in:

- a) fase di ricerca;
- b) fase di sviluppo.

Se l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio non è in grado di distinguere la fase di ricerca dalla fase di sviluppo di un progetto interno, i costi del progetto vengono trattati come se fossero sostenuti esclusivamente nella fase di ricerca.

28 Considerato che nella fase di ricerca non è dimostrabile l'esistenza di un'immobilizzazione immateriale capace di generare probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio, nessuna immobilizzazione immateriale può essere rilevata in relazione alla fase di ricerca di un progetto interno. Quindi i costi della fase di ricerca sono imputati al conto economico dell'esercizio nel quale sono sostenuti.

29 I costi sostenuti nella fase di sviluppo di un progetto interno sono rilevati come immobilizzazione immateriale se l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio ritiene che siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- a) è tecnicamente fattibile il completamento dell'immobilizzazione immateriale sino a renderla disponibile per l'uso o per la cessione a terzi;
- b) esiste l'intenzione di completare l'immobilizzazione immateriale per usarla o cederla a terzi;
- c) vi è la capacità di usare o cedere a terzi l'immobilizzazione immateriale;
- d) è definito il modo in cui l'immobilizzazione immateriale genererà probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio. Tra l'altro, dovrà essere dimostrabile l'esistenza di un mercato per i prodotti o servizi da ottenersi con l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale o per l'immobilizzazione stessa (se destinata alla cessione) ovvero la sua utilità per l'amministrazione (se destinata ad essere utilizzata internamente);
- e) sono disponibili adeguate risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la cessione dell'immobilizzazione immateriale;
- f) l'amministrazione è in grado di determinare i costi attribuibili all'immobilizzazione immateriale durante la fase di sviluppo, in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

30 Per dimostrare come un'immobilizzazione immateriale sia capace di generare probabili benefici economici futuri o un probabile potenziale di servizio, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio valuta i benefici economici futuri o il potenziale di servizio sulla base delle indicazioni contenute nell'ITAS 8 – *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*. Tali indicazioni si applicano anche nel caso in cui un'immobilizzazione immateriale generi benefici economici o un potenziale di servizio solo in combinazione con altre attività.

31 Non sono iscrivibili in bilancio le risorse immateriali i cui costi di sviluppo non siano distinguibili dai generali costi di gestione dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio, come nel caso di marchi, testate giornalistiche, diritti di editoria, anagrafiche degli utenti di un servizio e altre risorse simili nella sostanza, se generate internamente.

Costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente

32 Il costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente comprende i costi sostenuti dalla data in cui per la prima volta l'immobilizzazione soddisfa i criteri previsti per la rilevazione iniziale fino alla sua messa in uso.

33 Il costo di un'immobilizzazione immateriale generata internamente comprende tutti i costi ad essa direttamente imputabili, necessari per creare, produrre e predisporre l'immobilizzazione immateriale affinché questa sia in grado di operare secondo i programmi dell'amministrazione. La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per generare internamente l'immobilizzazione è disciplinata nei paragrafi 15-17.

Rilevazione di costi di esercizio

34 I costi sostenuti per un elemento immateriale inizialmente rilevati come costi di esercizio non possono essere rilevati, a una data successiva, come parte del costo di un'immobilizzazione immateriale.

Valutazione successiva

Modello del costo

35 Successivamente alla rilevazione iniziale, un'immobilizzazione immateriale deve essere iscritta in bilancio al costo, al netto degli ammortamenti cumulati e delle perdite cumulate per riduzione di valore.

Vita utile

36 L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve accertare se la vita utile di un'immobilizzazione immateriale sia definita o indefinita. Nel primo caso deve accertare anche la sua durata.

Il termine "indefinito" non significa "infinito", quanto piuttosto che sulla base di un'analisi dei fattori rilevanti, non vi è un limite prevedibile al periodo nel quale ci si aspetta che l'immobilizzazione generi flussi finanziari netti positivi per l'amministrazione o fornisca un potenziale di servizio alla stessa. La vita utile di un'immobilizzazione immateriale riflette soltanto il livello di spese di manutenzione future necessario per mantenere l'immobilizzazione al suo rendimento stimato al tempo della valutazione della vita utile, nonché la capacità e l'intenzione dell'amministrazione di conseguire tale livello. La durata indefinita della vita utile di un'immobilizzazione immateriale non deve dipendere da spese future pianificate eccedenti quanto necessario per mantenerla a tale livello di rendimento.

37 La vita utile di un'immobilizzazione immateriale che deriva da accordi vincolanti (inclusi i diritti contrattuali o altri diritti legali) non deve superare la durata dell'accordo vincolante, ma può essere più breve tenuto conto del periodo durante il quale l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio prevede di utilizzare l'immobilizzazione immateriale.

Vi possono essere fattori sia economici sia legali che influenzano la vita utile di un'immobilizzazione immateriale. I fattori economici determinano il periodo in cui i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno ricevuti dall'amministrazione. I fattori legali possono limitare il periodo durante il quale l'amministrazione controlla l'accesso a tali benefici. La vita utile è il più breve tra i periodi determinati sulla base di tali fattori.

Se gli accordi vincolanti (inclusi i diritti contrattuali o altri diritti legali) prevedono la possibilità di un rinnovo, la vita utile dell'immobilizzazione immateriale deve includere i periodi di rinnovo soltanto qualora vi siano evidenze a sostegno del rinnovo stesso da parte dell'amministrazione senza costi significativi.

L'esistenza dei seguenti fattori, tra gli altri, indica che un'amministrazione sarebbe in grado di rinnovare diritti contrattuali o altri diritti legali senza il sostenimento di costi significativi:

- a) vi è evidenza, possibilmente basata su esperienze passate, che i diritti contrattuali o altri diritti legali saranno rinnovati. Se il rinnovo è subordinato al consenso di una terza parte, vi è evidenza che la terza parte darà il proprio consenso;
- b) vi è evidenza che qualsiasi condizione necessaria per ottenere un rinnovo sarà soddisfatta;
- c) il costo che l'amministrazione deve sostenere per il rinnovo non è significativo in rapporto ai benefici economici futuri attesi o al potenziale di servizio che affluiranno ad essa dal rinnovo.

Se il costo del rinnovo è significativo in rapporto ai benefici economici futuri o al potenziale di servizio attesi che affluiranno all'amministrazione dal rinnovo, tale costo rappresenta, in sostanza, il costo per acquisire una nuova immobilizzazione immateriale alla data del rinnovo e quindi non si tiene conto del rinnovo ai fini della determinazione della vita utile.

Immobilizzazioni immateriali con vita utile definita

38 Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita deve essere ripartito in base a un criterio sistematico nell'arco della sua vita utile. L'ammortamento deve iniziare quando l'immobilizzazione immateriale è disponibile per l'utilizzo, ossia quando è nella condizione necessaria per poter operare secondo i programmi dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio. L'ammortamento cessa alla data nella quale l'immobilizzazione è eliminata dal bilancio di esercizio.

39 Il metodo di ammortamento deve riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno consumati dall'amministrazione.

Qualora dette modalità non siano determinabili in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, si utilizza il metodo di ammortamento a quote costanti. La quota annuale di ammortamento deve essere imputata al conto economico, a meno che questo o un altro standard non consentano o richiedano un diverso trattamento.

40 I ricavi generati da un processo che prevede l'utilizzo di un'attività immateriale rispecchiano in genere fattori che non sono direttamente connessi al consumo dei benefici economici generati dall'attività immateriale.

Vi è pertanto una presunzione relativa che un metodo di ammortamento basato sui ricavi generati da un'attività che prevede l'utilizzo di un'immobilizzazione immateriale sia inadeguato. Tale presunzione è confutabile dal redattore del bilancio in circostanze limitate:

- a) nei casi in cui l'immobilizzazione immateriale è espressa come misura dei ricavi, come descritto di seguito; o
- b) quando si può dimostrare che i ricavi e il consumo dei benefici economici dell'immobilizzazione immateriale sono fortemente correlati.

Nella scelta di un metodo di ammortamento adeguato in conformità al paragrafo precedente, l'amministrazione potrebbe determinare il principale fattore limitante inerente all'immobilizzazione immateriale. Ad esempio, il contratto che stabilisce i diritti dell'amministrazione in ordine all'utilizzo di un'immobilizzazione immateriale può specificare l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale da parte

dell'amministrazione in un numero prestabilito di anni (cioè, in termini di tempo), in numero di unità prodotte o in termini di importo fisso totale dei ricavi da generare. L'identificazione del principale fattore limitante potrebbe costituire il punto di partenza per definire il criterio di ammortamento adeguato, ma può essere applicato un altro criterio qualora rifletta più fedelmente la modalità di consumo attesa dei benefici economici.

Nel caso in cui il principale fattore limitante che riguarda un'immobilizzazione immateriale sia il raggiungimento di una soglia di ricavi, i ricavi da generare possono costituire un adeguato criterio di ammortamento. Nel caso in cui il contratto definisce i ricavi come principale fattore limitante per l'utilizzo dell'immobilizzazione immateriale, i ricavi da generare possono costituire un adeguato criterio di ammortamento dell'immobilizzazione immateriale, a condizione che il contratto precisi un importo fisso totale dei ricavi da generare sulla base del quale stabilire l'ammortamento.

Valore residuo

41 Il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale con vita utile definita si deve assumere pari a zero, a meno che:

- a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquisire l'immobilizzazione immateriale al termine della sua vita utile; oppure
- b) l'immobilizzazione immateriale abbia un mercato attivo, e
 - i. il valore residuo possa essere determinato con riferimento a tale mercato;
 - ii. e sia probabile che tale mercato esisterà al termine della vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

42 Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita è determinato al netto del valore residuo.

43 La stima del valore residuo di un'immobilizzazione immateriale si riferisce all'importo recuperabile dalla dismissione sulla base dei prezzi in vigore alla data della stima per la vendita di un'immobilizzazione simile che sia giunta alla fine della sua vita utile e abbia operato in condizioni simili a quelle in cui l'immobilizzazione immateriale verrà utilizzata. Il valore residuo è riesaminato almeno ad ogni data di chiusura del bilancio. Un cambiamento nel valore residuo dell'immobilizzazione immateriale è contabilizzato come un cambiamento nelle stime contabili secondo quanto previsto dall'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

Se il valore residuo di un'immobilizzazione immateriale è superiore al valore contabile dell'immobilizzazione la quota di ammortamento dell'immobilizzazione è pari a zero fino a quando il suo valore residuo è inferiore al suo valore contabile.

Riesame del periodo e del metodo di ammortamento

44 Il periodo e il metodo di ammortamento di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita devono essere riesaminati almeno a ogni data di chiusura del bilancio di esercizio.

Se la vita utile attesa dell'immobilizzazione immateriale si rivela differente rispetto a quanto precedentemente stimato, il periodo di ammortamento deve essere conseguentemente modificato.

Per esempio, la rilevazione di una perdita durevole per riduzione di valore può indicare che il periodo di ammortamento deve essere modificato.

Se vi è stato un cambiamento significativo nelle modalità con le quali ci si attende che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio associati all'immobilizzazione immateriale affluiranno

all'amministrazione, il metodo di ammortamento deve essere modificato in modo tale da riflettere il cambiamento avvenuto.

Per esempio, può divenire evidente che il metodo scalare decrescente sia più appropriato rispetto al metodo a quote costanti. Un altro esempio riguarda il caso in cui l'utilizzo dei diritti contenuti in una licenza sia differito in attesa dell'attuazione di altre fasi del piano aziendale. In questa circostanza, i benefici economici che affluiscono dall'immobilizzazione immateriale possono essere ricevuti solo in esercizi successivi.

Queste modifiche devono essere contabilizzate come cambiamenti di stima contabile secondo quanto previsto dall'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

Immobilizzazioni immateriali con una vita utile indefinita

45 Un'immobilizzazione immateriale con una vita utile indefinita non deve essere ammortizzata.

46 In conformità all'ITAS 8 – *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve verificare se un'immobilizzazione immateriale con una vita utile indefinita, o un'immobilizzazione immateriale che non è ancora disponibile per l'uso, abbia subito una riduzione di valore, confrontando il suo valore recuperabile con il suo valore contabile:

- a) annualmente;
- b) e ogni qual volta vi sia un'indicazione che l'immobilizzazione immateriale possa avere subito una riduzione di valore.

Riesame della determinazione della vita utile

47 La vita utile di un'immobilizzazione immateriale che non è in corso di ammortamento deve essere riesaminata in ogni esercizio per determinare se i fatti e le circostanze continuano a supportare la stima di una vita utile indefinita. Se così non è, il cambiamento nella stima della vita utile da indefinita a definita deve essere contabilizzato come un cambiamento di stime contabili in conformità all'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

48 In conformità con l'ITAS 8 – *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*, la rideterminazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale come definita, invece che indefinita, è un indicatore che l'immobilizzazione può avere subito una riduzione di valore. Conseguentemente, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve sottoporre l'immobilizzazione immateriale a verifica di una possibile riduzione di valore confrontando il suo valore recuperabile (determinato secondo quanto previsto dall'ITAS 8) con il suo valore contabile e rilevando eventuali eccedenze del valore contabile rispetto al potenziale di servizio recuperabile o al valore recuperabile come una perdita durevole per riduzione di valore.

Recuperabilità del valore contabile – Perdite per riduzione di valore

49 Per determinare se un'immobilizzazione immateriale ha subito una perdita durevole di valore, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica l'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*. Il medesimo standard stabilisce il trattamento contabile delle eventuali perdite di valore.

Dismissioni e cessioni

50 Un'immobilizzazione immateriale deve essere eliminata dal bilancio di esercizio:

- a) alla dismissione (incluse le dismissioni attraverso operazioni senza corrispettivo);
- b) o quando non si attendono benefici economici futuri o potenziale di servizio dal suo utilizzo o dalla sua dismissione.

51 La plusvalenza, o la minusvalenza, derivante dall'eliminazione di un'immobilizzazione immateriale dal bilancio deve essere determinata come differenza tra il ricavo netto di vendita e il valore contabile dell'immobilizzazione. La plusvalenza, o la minusvalenza, deve essere imputata al conto economico nell'esercizio nel quale l'immobilizzazione immateriale è eliminata, salvo diversa disposizione di uno specifico standard.

52 Nel determinare la data di dismissione di un'immobilizzazione immateriale, l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio applica i criteri contenuti nell'ITAS 9 - *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, o nell'ITAS 7 - *Locazioni* nei casi di cessione mediante vendita e retrolocazione.

53 Il corrispettivo da ricevere per la cessione di un'immobilizzazione immateriale è rilevato inizialmente al valore di mercato. Se il pagamento viene differito, il corrispettivo ricevuto è rilevato inizialmente all'equivalente prezzo per contanti. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente per contanti è rilevata come interesse attivo secondo quanto previsto dall'ITAS 9 - *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*, in modo da riflettere l'effettivo rendimento originato dal credito.

54 L'ammortamento di un'immobilizzazione immateriale con una vita utile definita non cessa se l'immobilizzazione immateriale non è più utilizzata, fino a quando l'immobilizzazione immateriale non sia stata completamente ammortizzata, o dismessa.

Informazione integrativa

55 L'amministrazione che redige il bilancio di esercizio deve fornire le seguenti informazioni per ciascuna classe di immobilizzazioni immateriali, distinguendo tra immobilizzazioni immateriali generate internamente e altre immobilizzazioni immateriali:

- a) se le vite utili sono indefinite o definite e, se definite, le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;
- b) i metodi di ammortamento utilizzati per le immobilizzazioni immateriali con vita utile definita;
- c) il valore contabile lordo e gli ammortamenti cumulati (unitamente alle perdite cumulate per riduzione di valore) all'inizio e alla fine dell'esercizio;
- d) le voci del conto economico nelle quali sono inclusi gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
- e) una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:
 - i. gli incrementi, indicando separatamente le nuove immobilizzazioni generate internamente, quelle acquisite separatamente e quelle pervenute come parte di un'acquisizione;
 - ii. le dismissioni;
 - iii. le perdite per riduzione di valore nel corso dell'esercizio imputate al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*;
 - iv. i ripristini di precedenti riduzioni di valore nel corso dell'esercizio imputati al conto economico secondo quanto disposto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*;
 - v. gli ammortamenti dell'esercizio;
 - vi. le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio nella moneta di presentazione e dalla conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione dell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio;

vii. le altre variazioni del valore contabile intervenute nel corso dell'esercizio.

56 In aggiunta alle informazioni richieste dal paragrafo 55, l'amministrazione fornisce l'informativa sulle immobilizzazioni immateriali che hanno subito una riduzione di valore secondo quanto previsto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*.

57 L'ITAS 2 - *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* prevede che l'amministrazione che redige il bilancio di esercizio indichi la natura e l'importo di ciascun cambiamento di stima contabile che ha effetto sull'esercizio corrente o si prevede abbia effetto sugli esercizi successivi. Tale informativa può originare da cambiamenti avvenuti:

- a) nella determinazione della vita utile di un'immobilizzazione immateriale;
- b) nel metodo di ammortamento;
- c) nel valore residuo.

58 L'amministrazione deve inoltre indicare:

- a) per ogni immobilizzazione immateriale con vita utile indefinita, il valore contabile di tale immobilizzazione, nonché i fattori che hanno avuto un ruolo significativo nel determinare la scelta circa la sua vita utile;
- b) la descrizione, il valore contabile e il periodo di ammortamento residuo di ogni singola immobilizzazione immateriale che sia rilevante per il bilancio dell'amministrazione;
- c) per le immobilizzazioni immateriali acquisite mediante un'operazione senza corrispettivo e inizialmente rilevate al valore di mercato:
 - i. il valore di mercato inizialmente rilevato;
 - ii. il valore contabile alla data di chiusura dell'esercizio;
- d) per le immobilizzazioni immateriali contenute in oggetti dotati di consistenza fisica, ma trattate secondo le disposizioni del presente standard, le motivazioni alla base del giudizio sulla prevalenza dell'elemento immateriale, laddove tale prevalenza non sia di immediata evidenza;
- e) l'esistenza e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali sottoposte a vincoli o restrizioni e i valori contabili delle immobilizzazioni immateriali date in garanzia a fronte di passività;
- f) l'importo degli impegni contrattuali per la futura acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

59 L'amministrazione deve indicare l'importo complessivo dei costi di ricerca e sviluppo imputati al conto economico dell'esercizio.