

PROFILI TRIBUTARI DELL'OPEN SOURCE

SPUNTI DI RIFLESSIONE

(avv. antonino attanasio)

1. Premessa

Le problematiche fiscali che riguardano il fenomeno dell'”open source” nell'attività d'impresa sotto il profilo di bene strumentale all'attività d'impresa, poiché attengono a ciò che in linguaggio tecnico si definisce software - inteso come complesso delle istruzioni tra loro coordinate mediante le quali lo strumento meccanico, elettronico ed elettrico è in grado di funzionare - possono essere ricondotte agevolmente nell'ambito più generale della normativa tributaria applicabile ai beni immateriali. Il software infatti ha natura di bene immateriale e rientra quindi nella categoria delle “immobilizzazioni immateriali” che rappresentano tutti quei fattori di produzione che non possono essere individuabili fisicamente. La nozione di “bene immateriale” è utile al fine di ricondurre ad una disciplina uniforme tutte le varie forme con cui si manifesta l'attività di elaborazione del software, con particolare riferimento all'open source. Il software può essere acquisito a titolo originario o derivativo. E' acquisito a titolo originario quando l'impresa provvede a realizzare l'opera dell'ingegno all'interno della propria organizzazione aziendale; è acquisito invece a titolo derivativo nel caso della concessione d'uso esclusiva o in licenza d'uso: in tal caso infatti l'impresa acquisisce la disponibilità di “bene” realizzato al di fuori della propria struttura aziendale. Il software “open source” ha la caratteristica di essere implementabile, per cui si pone l'esigenza della corretta rilevazione del costo e della relativa contabilizzazione da parte dell'impresa.

2. I principi contabili

In base al Principio Contabile n. 24 del Consiglio dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale Ragionieri - Le immobilizzazioni immateriali nella legislazione civilistica e fiscale - le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità: Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo, ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Le immobilizzazioni immateriali entrano a far parte del patrimonio dell'impresa o mediante l'acquisizione diretta dall'esterno o mediante la produzione all'interno dell'impresa stessa. Le immobilizzazioni immateriali comprendono:

- i costi pluriennali che non si concretizzano nell'acquisizione o produzione interna di beni o diritti (costi di impianto e di ampliamento;
- costi di ricerca e di sviluppo e di pubblicità, eccetera);
- l'avviamento;
- i beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, nonché i diritti simili);
- i costi interni ed esterni sostenuti per beni immateriali in corso di produzione o di acquisto, compresi i relativi acconti.

I beni immateriali veri e propri hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. In virtù di tali diritti, l'impresa ha il potere esclusivo di sfruttare, per un periodo determinato, i benefici futuri attesi da tali beni; essi sono suscettibili di valutazione e qualificazione autonome ed indipendenti dal complesso dei beni dell'impresa.

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte nell'attivo patrimoniale e si riferiscono a costi effettivamente sostenuti, che non esauriscono la propria utilità nell'esercizio di sostenimento, e manifestano una capacità di produrre benefici economici futuri. Inoltre deve trattarsi di costi che possono essere distintamente identificati ed attendibilmente quantificati.

Esse possono essere:

- realizzate internamente;
- acquisite a titolo di proprietà;
- acquisite a titolo di godimento.

Non è consentita la capitalizzazione di beni immateriali acquisiti a titolo gratuito.

L'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è innanzitutto subordinata all'accertamento dell'utilità futura, compito in taluni casi demandato, oltreché agli amministratori, anche agli organi di controllo (collegio sindacale). Per la mancanza di un costo oltre che di altri attendibili elementi valutativi, le immobilizzazioni immateriali ricevute a titolo gratuito non sono iscrिवibili nell'attivo patrimoniale.

La classificazione dei valori delle immobilizzazioni immateriali nel bilancio di esercizio deve rispondere all'esigenza di comprensibilità, che è uno dei postulati del bilancio stesso.

Nello stato patrimoniale i valori delle immobilizzazioni immateriali si iscrivono tra le immobilizzazioni (classe B, sottoclasse I) e vanno tenuti distinti dalle altre sottoclassi di valori che concorrono a formare tale classe. Nell'ambito delle immobilizzazioni immateriali devono essere esposte separatamente le voci componenti. La sottoclasse delle immobilizzazioni immateriali comprende le seguenti voci:

- 1) Costi di impianto e di ampliamento (Voce B.I.1);
- 2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità (Voce B.I.2);
- 3) Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (Voce B.I.3);
- 4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (Voce B.I.4);
- 5) Avviamento (Voce B.I.5);
- 6) Immobilizzazioni in corso e acconti (Voce B.I.6);
- 7) Altre (Voce B.I.7).

I principi generali di valutazione delle immobilizzazioni immateriali in un sistema a costi storici sono i seguenti. Il valore originario d'iscrizione di un'immobilizzazione immateriale è costituito dal costo di acquisto o di produzione come di seguito definito. Il costo di acquisto include anche gli oneri accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili e può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione. I conti accesi alle immobilizzazioni immateriali devono riflettere l'investimento in tali attività da parte dell'impresa. Tale obiettivo si raggiunge stabilendo criteri di capitalizzazione, di rilevazione e di stralcio, applicati rispettando il principio della competenza e distinguendo fra oneri che

costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzazioni e spese che, se pure collegate con le immobilizzazioni, rappresentano spese di competenza del periodo. Il valore d'iscrizione (al costo) delle immobilizzazioni immateriali non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso. Il valore realizzabile dall'alienazione è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa. Il valore in uso è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile. La vita utile è definita come il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di potere utilizzare l'immobilizzazione, ovvero le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

Il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato dagli ammortamenti. L'ammortamento costituisce un processo di ripartizione del costo delle immobilizzazioni immateriali in funzione del periodo in cui l'impresa ne trae beneficio, e solo in conseguenza di ciò, esso contribuisce - in un sistema contabile basato sul costo - alla valutazione delle immobilizzazioni. Oltre al riferimento generale alla residua possibilità di utilizzazione, valido per tutte le immobilizzazioni, il legislatore ha indicato un periodo massimo di cinque anni per l'ammortamento di talune tipologie di immobilizzazioni immateriali, quali i costi pluriennali (costi di impianto e ampliamento e spese di ricerca, sviluppo e pubblicità, avviamento), consentendo per l'avviamento un ammortamento basato su un periodo più lungo nei soli casi in cui si giustifichi un'utilità protratta a tale maggiore periodo. In particolare per quest'ultima fattispecie si ritiene che, nell'ipotesi in cui la durata dell'ammortamento sia superiore rispetto al periodo convenzionale, sia necessario dimostrare tale maggiore durata, evidenziando in nota integrativa gli elementi specifici sulla base dei quali è fondata la determinazione della residua vita utile. L'ammortamento, anche per le immobilizzazioni immateriali, costituisce un processo "sistematico" di ripartizione del costo sostenuto sulla intera durata di utilizzazione. Tale processo sistematico non necessariamente implica l'uso di

piani ad aliquota costante, anche se ciò costituisce la metodologia più immediata. In talune circostanze può essere più coerente con il principio della prudenza l'utilizzo di piani di ammortamento a quote decrescenti, oppure parametrate ad altre variabili quantitative più pertinenti nella fattispecie. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile per l'utilizzo o comunque comincia a produrre benefici economici per l'impresa. I costi di software vanno esposti sotto la voce Altre immobilizzazioni immateriali. In base alle sue caratteristiche intrinseche, il software viene distinto in:

- a) software di base: costituito dall'insieme delle istruzioni indispensabili per il funzionamento dell'elaboratore (hardware);
- b) software applicativo: costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo di funzioni del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente.

I costi per la produzione o l'acquisto del software di base vanno capitalizzati insieme al bene materiale (hardware) cui esso pertiene, considerata la stretta complementarità economica tra i due elementi. Il relativo ammortamento va effettuato nel periodo minore tra quello di utilità futura del software di base e la vita utile del bene materiale pertinente.

Per quanto riguarda il software applicativo, l'iscrizione dei relativi costi dovrebbe essere articolata nel modo seguente:

- a) software applicativo acquistato a titolo di proprietà: i relativi costi vanno iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura, se determinabile; altrimenti, in tre esercizi, inteso come periodo presunto di utilità dei costi per software, data l'elevata obsolescenza tecnologica cui è sottoposto di norma il software;
- b) software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato: i relativi costi vanno trattati come nel caso di acquisto a titolo di proprietà (B.I.3).
- c) software applicativo acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato: se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a conto economico quando sostenuti. Se,

invece, il software acquistato su licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo una tantum pagato all'inizio a valere per tutto il periodo di licenza, i relativi costi devono essere iscritti nella voce B.I.4 "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili" della classe "Immobilizzazioni immateriali". Tali costi vanno ammortizzati a quote costanti nel periodo di durata della licenza d'uso.

- d) software applicativo prodotto per uso interno "tutelato": se il software prodotto internamente è tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore, i relativi costi sostenuti internamente vanno iscritti nella voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" della classe "Immobilizzazioni immateriali". La metodologia di calcolo degli ammortamenti è la stessa del software acquistato a titolo di proprietà;
- e) software applicativo prodotto per uso interno "non tutelato": i relativi costi possono essere o imputati a costi nel periodo di sostenimento o, se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno dell'impresa, capitalizzati ed iscritti nella voce B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali". In questi casi, l'ammortamento dovrebbe essere effettuato in un periodo correlato al previsto utilizzo del software in azienda, se ragionevolmente determinabile, altrimenti in tre esercizi a partire da quello di sostenimento dei costi. Le linee guida per la capitalizzazione dei costi nell'ambito di progetti di software sviluppato internamente sono le seguenti. Solamente i costi diretti intesi in modo restrittivo possono essere capitalizzati, mentre i costi indiretti attribuibili al progetto, quali gli affitti, gli ammortamenti, i costi del personale con funzioni di supervisione ed altre voci di questo tipo non possono essere differiti non figurando queste tipologie di costi tra quelli direttamente connessi alla creazione del software. Sono pertanto capitalizzabili solamente gli stipendi ed i costi ad essi connessi del personale che ha lavorato direttamente sul progetto ed il cui lavoro sul progetto è propriamente documentato (ad esempio, mediante schede di accumulo dei tempi). Inoltre, possono essere capitalizzati costi esterni attribuibili direttamente al progetto di software. La capitalizzazione dei costi deve iniziare solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo software. Tale momento potrà variare a seconda della natura del progetto. Se, ad

esempio, il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza e ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione deve essere differita fintanto che la società ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata). Qualunque sia il tipo di software ed il criterio di iscrizione nell'attivo scelto, data la rapidità del suo processo di obsolescenza tecnologica, è necessario effettuare alla fine di ciascun esercizio un'analisi critica del suo utilizzo all'interno dell'azienda e, se da essa risulta che il software non viene più utilizzato o il suo utilizzo non è economico, procedere ad una svalutazione straordinaria del suo valore netto contabile, secondo il disposto del punto 3), dell'art. 2426 (svalutazione per perdita durevole di valore). I costi per la manutenzione dei sistemi, per gli aggiornamenti e le modificazioni di minore entità non devono essere capitalizzati. Similmente gli onorari pagati a consulenti esterni per una consulenza di tipo generale sui sistemi informativi dell'impresa che non sia direttamente associata allo sviluppo di specifici sistemi non devono essere capitalizzati.

3. La normativa civilistica e fiscale

L'art. 2426 del codice civile stabilisce che:

- a) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di realizzazione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di realizzazione comprende tutti i costi direttamente imputabili alla formazione dell'immobilizzazione. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile alla immobilizzazione immateriale, relativi al periodo di formazione e fino al momento dal quale la stessa può essere utilizzata; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della realizzazione;

- b) il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;
- c) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata;

Sotto il profilo fiscale il criterio generale di valutazione delle immobilizzazioni immateriali è il costo. Tale criterio è desumibile dal comma 1 dell'art. 76 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 (art. 110 nuovo TUIR), il quale stabilisce che: "1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente: a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte; b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione; c) il costo dei beni rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito..."

A norma dell'art. 76, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986, "in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'ufficio delle imposte nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato". Il successivo comma 6 stabilisce: "La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi

successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi".

L'art. 68 del D.P.R. n. 917/1986 (art. 103 nuovo TUIR) stabilisce che: "1. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, [...] dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore a un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore a un decimo del costo. 2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. 3. Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un decimo del valore stesso".

L'art. 74 del D.P.R. n. 917/1986 (art. 108 nuovo TUIR) stabilisce che le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica il comma 3 dell'art. 55. Le altre spese relative a più esercizi, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. La legislazione fiscale non prevede ammortamenti accelerati e ammortamenti anticipati per le immobilizzazioni immateriali; né prevede l'utilizzo di una minore aliquota (pro rata temporis) nel primo esercizio di utilizzo del bene.

4. La valutazione degli Assets intangibili

I beni intangibili costituiscono, grazie allo sviluppo tecnologico, uno dei fattori fondamentali che concorrono ad accrescere il valore dell'azienda. I valori dei beni immateriali tuttavia non trovano riscontro in maniera chiara nella formulazione dello stato patrimoniale. Il presupposto della contabilità tradizionale è che il valore viene

creato al momento di una transazione o di uno scambio, per cui si possono confrontare delle entrate con delle uscite, ottenendo i corrispondenti valori di profitto o di perdita. Nel caso dei beni immateriali, il valore viene originato senza che ci sia alcuna transazione o scambio e l'iscrizione in bilancio è avvenuta mediante iscrizione nell'attivo patrimoniale, tenendo conto dei costi effettivamente sostenuti, i quali peraltro non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in corso. Le immobilizzazioni immateriali sono quindi caratterizzate da un'utilità pluriennale oltre che, ovviamente, dall'immaterialità. Vi sono due tipi di beni intangibili: i beni di proprietà intellettuale (intellectual property assets) e gli elementi che danno un vantaggio competitivo (intangible advantage). I primi danno luogo a diritti assoluti mentre i secondi sono protetti solo contro atti sleali o in virtù di accordi contrattuali. Appartengono al primo gruppo i brevetti, i diritti d'autore, i marchi e i know-how. Appartengono al secondo gruppo l'abilità imprenditoriale, la specializzazione del personale, la fedeltà della clientela, la comodità dell'esercizio commerciale. La valutazione dei beni intangibili trova la sua origine dai metodi elaborati per la valutazione dei beni tangibili la quale si basa su tre criteri: il criterio del costo (cost method), del mercato (market method), del reddito (income method).

Il cost method determina il valore di un bene come pari al costo di sostituzione e tiene conto del valore economico del bene, nelle condizioni fisiche e di obsolescenza dello stesso. Questo criterio non può essere applicato ai diritti di proprietà intellettuale sia perché non esiste tecnicamente un rimpiazzo di identico bene o di bene equivalente, sia perché il costo di creazione di un bene immateriale non ha una necessaria correlazione col valore economico.

Il market method determina il valore di un bene come pari alla valutazione che ne dà il mercato e presuppone quindi che vi sia un mercato. Di conseguenza non è possibile l'applicazione nel campo dei diritti di proprietà intellettuale perché questi ultimi possono non aver un mercato oppure non essere omogenei.

L' income method è basato sulla attualizzazione del flusso di reddito generato dal bene e si basa sui seguenti parametri:

1. entità del reddito (sotto criteri: price premium, cost saving, relief from royalty, residual earning);

2. periodo di percezione del reddito;
3. tasso di attualizzazione (present value),
4. rischio di cessazione del reddito (risk adjustment).

La valutazione dei diritti immateriali può essere effettuata su metodi sviluppati a partire da quelli esposti in precedenza. Abbiamo così il criterio:

1. del 25% dell'utile lordo(25% rule of thumb);
2. dello standard del settore con riferimento alla royalty prevalente in transazioni comparabili(industrial standard);
3. del confronto con comparabili (ranking with benchmark);
4. del riferimento ai brevetti (reference to patents);
5. del valore o del reddito disaggregato (disaggregated methods);
6. Black-Scholes;
7. Montecarlo (Monte Carlo method);
8. CAV (CAV, Competitive Advantage Valuation).

5. La valutazione fiscale e contabile dell'open source

Alla luce dei paragrafi precedenti è possibile proporre un modello teorico di condotta fiscale e contabile per le imprese che utilizzano software open source, considerando che in buona sostanza si tratta di valorizzare le implementazioni del software, cioè le spese sostenute successivamente all'acquisto o alla produzione di un software.

I costi relativi all'acquisto di software (a titolo di proprietà o a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato) e i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un software vanno iscritti tra le Immobilizzazioni immateriali alla voce B.I.3. “diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”.

Nel caso di acquisto di licenza d'uso a tempo determinato, pagando un corrispettivo una tantum, i costi vanno iscritti nella voce B.I.4. “concessioni, licenze, marchi e diritti simili”. Nel caso infine di produzione per uso interno di software non sottoposto a tutela, i cui costi vanno imputati nella voce B.I.7. “altre immobilizzazioni immateriali”.

Il software open source può quindi essere ricondotto nella problematica delle spese incrementative delle immobilizzazioni immateriali che in mancanza di espressa disciplina, vede applicata la disciplina dettata in materia di spese incrementative delle immobilizzazioni materiali (cfr. Principio contabile n. 16 del CNDC e del CNR). Per le immobilizzazioni immateriali in generale e per il software in particolare, si considerano spese incrementative quelle sostenute al fine di migliorare in modo significativo e misurabile il programma di base o di aumentare la vita utile inizialmente prevista. Tali spese devono quindi essere aggiunte al costo del programma base ed ammortizzate in relazione alla vita residua di quest'ultimo. Salvo il caso in cui la vita utile risulti superiore, l'ammortamento viene effettuato sulla base del piano preesistente. La quota accantonata in ogni esercizio risulta quindi più elevata in relazione ai nuovi costi capitalizzati. Nel caso in cui la nuova implementazione comporti la sostituzione di una precedente, i costi che sono stati capitalizzati in relazione alla precedente e gli ammortamenti effettuati su tale valore devono essere stornati dal valore del software di base. Tutti gli altri costi non incrementativi - per esempio quelli dovuti alle modifiche apportate al programma base volte ad aggiornare il sistema e non a svilupparne la sua funzionalità - devono essere considerati di competenza dell'esercizio, in quanto sono volti a mantenere l'utilità del software di base o la sua vita utile.

Un utile criterio per distinguere le spese realmente implementative da quelle ordinarie è quello della "ricorrenza". Pertanto le spese finalizzate non ad aumentare i benefici economici ottenibili dal software di base ma a mantenere l'utilità prevista e quindi hanno il carattere della ripetitività da un esercizio all'altro, devono considerarsi come spese correnti e quindi come componenti negativi di reddito nell'esercizio in cui vengono sostenuti. Le spese finalizzate ad ottenere implementazioni che migliorano il programma base devono essere portate in aumento del valore attribuito al software di base.

Con riferimento al processo di ammortamento, il Principio contabile n. 24 del CNDC e CNR stabilisce che le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. In base all'art. 2425 del codice civile, tali ammortamenti vanno indicati alla voce B.10.a. "ammortamento delle

immobilizzazioni immateriali” del conto economico. Il processo di ammortamento si basa sulla residua possibilità di utilizzazione del software di base, ripartendo il nuovo valore per la vita utile residua. Se l'implementazione comporta una sostanziale trasformazione del software si crea un “nuovo” bene, i cui costi devono essere ripartiti in base ad un nuovo piano di ammortamento e ad una nuova valutazione della vita utile del software.

Il piano di ammortamento inizialmente adottato deve essere rivisto alla fine di ogni esercizio. Se risulta che la vita utile del bene è diversa da quella prevista dalle stime precedentemente adottate, tale variazione è considerata un cambiamento di stima e deve essere contabilizzata, per la parte di competenza, in conto economico. La variazione della stima della vita utile di un bene ammortizzabile ha effetto su tutti gli esercizi interessati dalla vita residua del bene stesso, con una variazione della quota accantonata.