

IPSOA InPratica



CONTABILITÀ E BILANCIO

2021

3. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

3.1.	DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO	3.5.5.	Valore d'uso
3.1.1.	Definizione	3.5.6.	Approccio semplificato
3.1.2.	Classificazione in bilancio	3.6.	INCREMENTI SUCCESSIVI DI VALORE
3.2.	ACQUISIZIONE	3.6.1.	Rivalutazioni di ripristino
3.2.1.	Acquisto a titolo derivativo	3.6.2.	Rivalutazioni oltre il valore iniziale
3.2.2.	Costruzione interna	3.6.3.	Capitalizzazione delle migliorie
3.2.3.	Conferimento	3.7.	DISMISSIONE
3.2.4.	Permuta	3.7.1.	Alienazione
3.2.5.	Acquisizione a titolo gratuito	3.7.2.	Permuta
3.2.6.	Acquisizione di immobilizzazioni che costituiscono un'unità economico-tecnica (acquisti in blocco)	3.7.3.	Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale
3.2.7.	Oneri accessori	3.8.	TERRENI E FABBRICATI
3.2.8.	Oneri finanziari	3.8.1.	Contenuto della voce
3.3.	VALUTAZIONE E POSTE RETTIFICATIVE	3.8.2.	Ammortamento
3.3.1.	Inquadramento	3.8.3.	Aree sulle quali insistono fabbricati
3.3.2.	Cespiti destinati alla vendita e beni non più utilizzabili	3.9.	IMPIANTI E MACCHINARIO
3.3.3.	Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali	3.9.1.	Contenuto
3.4.	AMMORTAMENTO	3.9.2.	Pezzi di ricambio
3.4.1.	Processo di ammortamento	3.10.	ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI
3.4.2.	Valore da ammortizzare	3.10.1.	Contenuto della voce
3.4.3.	Residua possibilità di utilizzazione	3.10.2.	Valutazione
3.4.4.	Metodi di ammortamento	3.11.	ALTRI BENI
3.4.5.	Sospensione dell'ammortamento nella normativa emergenziale Covid	3.11.1.	Contenuto della voce
3.5.	SVALUTAZIONE	3.12.	IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI
3.5.1.	Determinazione delle perdite durevoli di valore	3.12.1.	Contenuto della voce
3.5.2.	Indicatori di potenziali perdite di valore	3.12.2.	Valutazione
3.5.3.	Valore recuperabile	3.13.	INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA
3.5.4.	Fair value	3.13.1.	Bilancio in forma ordinaria
		3.13.2.	Bilancio in forma abbreviata
		3.13.3.	Bilancio delle micro-imprese

3.1. DEFINIZIONE E CLASSIFICAZIONE IN BILANCIO

3.1.1. Definizione

Le immobilizzazioni materiali rappresentano **beni tangibili di uso durevole** costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui **utilità economica** si estende **oltre** i limiti di un **esercizio**. Ai fini della loro identificazione, è importante precisare che il riferimento a fattori e condizioni durature non costituisce una caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro **destinazione** all'interno della specifica azienda. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti.

Le **immobilizzazioni materiali**  possono consistere in:

- **beni materiali acquistati** da fornitori esterni;
- **beni materiali realizzati internamente**;

- beni materiali **in corso di costruzione** (immobilizzazioni in corso) all'interno dell'azienda;
- somme di denaro anticipate a fornitori esterni a fronte dell'acquisto o della produzione dei beni sopra elencati (**acconti**).

Per la loro natura di **fattori a fecondità** ripetuta, le immobilizzazioni materiali sono rappresentate nel **capitale di funzionamento** aziendale come attività a Stato Patrimoniale. A partire dal momento in cui i beni sopra riportati sono disponibili per l'uso, essi partecipano alla formazione del reddito attraverso l'imputazione di costi di utilizzo per ciascun esercizio, riepilogati a Conto Economico tra i costi della produzione (**ammortamenti**).

Si ritiene che vadano contabilizzati tra le immobilizzazioni materiali, oltre ai beni in proprietà, anche i beni detenuti in forza di un diritto reale diverso dalla proprietà (ad esempio l'**usufrutto**), per quanto non espressamente ribadito dai Principi contabili nazionali.

Beni materiali posseduti con contratto di leasing

Tra le immobilizzazioni materiali esposte a Stato patrimoniale sono quindi presenti **tutti i beni tangibili di uso durevole**, indipendentemente dalla modalità di acquisizione, con l'unica eccezione dei beni posseduti attraverso un contratto di **leasing**, che non figurano a Stato patrimoniale in base al dettato dei Principi contabili nazionali. Il loro impatto a bilancio, secondo il c.d. metodo patrimoniale, si limita all'imputazione dei canoni periodici a Conto economico (➔14.1.2.).

Con riguardo al trattamento contabile dei beni posseduti in leasing, si segnala che nel 2019 l'OIC ha avviato una *survey* per raccogliere l'opinione degli operatori nella prospettiva di ottenere gli elementi necessari per promuovere, in sede legislativa, **un'eventuale modifica del piano regolamentare vigente**.

La riforma del bilancio del 2015 (D.Lgs. n. 139/2015) non aveva infatti apportato alcun cambiamento alla vigente disciplina per la contabilizzazione dei contratti di leasing nell'attesa che si definisse il quadro regolatorio internazionale sul leasing e si potesse così riorganizzare la materia in modo complessivo.

Tale quadro regolatorio si è definito con l'entrata in vigore del nuovo principio internazionale sul leasing, l'IFRS 16 a partire dai bilanci che hanno inizio dal 1° gennaio 2019. In questo contesto, l'OIC ha avviato un processo volto a fornire al Legislatore elementi utili per valutare eventuali iniziative da intraprendere.

CASO 1 - Stipula di contratto di leasing su impianti

La società stipula un contratto di leasing finanziario per acquisire la disponibilità di un impianto di nuova generazione per la produzione di materiali plastici biodegradabili. La durata del contratto è quadriennale; le condizioni pattuite prevedono il versamento iniziale di un maxi-canone per un importo di 5.000 euro + IVA e il successivo pagamento di canoni periodici di 1.000 euro + IVA con cadenza mensile.

Alla liquidazione del maxicanone

CE	B.8	Canoni di leasing	5.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.100	
SP	D.7	Fornitori di servizi		6.100

Tale scrittura evidenzia esclusivamente l'impatto economico riconducibile al costo di utilizzo del bene, senza la rilevazione di costi pluriennali e sospesi da presentare a Stato patrimoniale.

Come anticipato, l'impianto acquisito in leasing non viene presentato nello Stato patrimoniale dell'impresa locataria, che li utilizza nella propria attività produttiva e registra esclusivamente gli oneri derivanti dal contratto, comprensivi di eventuale maxi-canone. Tale trattamento contabile è adottato per tutta la durata del contratto di locazione finanziaria, comportando di conseguenza la necessità di effettuare le opportune scritture di assestamento (➔14.5.3.).

Le immobilizzazioni acquisite in leasing potranno successivamente comparire nello Stato patrimoniale del locatario solo qualora quest'ultimo si avvalga dell'opzione di riscatto del bene, diventandone quindi il proprietario (➔3.2.1.).

Immobilizzazioni concesse in locazione finanziaria

Nel caso in cui le immobilizzazioni di proprietà della società che redige il bilancio siano concesse in locazione finanziaria, il locatore registra i cespiti nella propria contabilità come immobilizzazioni materiali e li presenta nel suo Stato patrimoniale, **riportando** separatamente, tra le **poste dell'attivo**, il **valore** di quelle concesse in **locazione finanziaria** (art. 2424, c.c.).

Tale obbligo riguarda unicamente le società concedenti che redigono il bilancio secondo gli artt. 2423 ss. c.c., vale a dire quei soggetti che non operano nei confronti del pubblico (OIC 1). Si tratta, in pratica, delle **società finanziarie** che svolgono la loro attività unicamente nei confronti delle società del gruppo di appartenenza (c.d. lessor o locatori non istituzionali), salvo che quest'ultimo non includa anche banche e/o intermediari finanziari esercenti la propria attività nei confronti del pubblico.

3.1.2. Classificazione in bilancio

Stato patrimoniale

Le immobilizzazioni materiali sono esposte a **Stato patrimoniale** alla **voce B.II** (art. 2424, c.c.), che è così articolata:

1. **Terreni e fabbricati**;
2. **Impianti e macchinario**;
3. **Attrezzature industriali e commerciali**;
4. **Altri beni**;
5. **Immobilizzazioni in corso e acconti**.

L'aggregato B.II accoglie i **valori** delle immobilizzazioni materiali al **netto** dei **fondi ammortamento** e dei **fondi svalutazione**, per cui il Codice civile non prevede un'esplicita esposizione nel prospetto contabile.

Le immobilizzazioni materiali **destinate** alla **vendita** sono classificate in un'apposita voce dell'**attivo circolante** (voce C dello Stato patrimoniale), effettuando una riclassificazione nei casi in cui sono verificate le seguenti condizioni (OIC 16, par. 25):

- le immobilizzazioni possono essere vendute alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;
- la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;
- l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine.

Esempio

Se al termine dell'esercizio gli amministratori decidono di vendere un'immobilizzazione materiale di proprietà dell'azienda a un'altra società con la ragionevole prospettiva di una rapida cessione nei primi mesi dell'esercizio successivo, il bene deve essere riclassificato dalle immobilizzazioni materiali a una voce ad hoc dell'attivo circolante (**beni destinati alla vendita**). Tale circostanza può presentarsi se il cespite è pronto per la vendita immediata e l'azienda proprietaria ha già ricevuto offerte concrete da potenziali acquirenti, tali da far ipotizzare il perfezionamento dell'operazione nei primi mesi dell'anno successivo alla chiusura del bilancio.

Nei **bilanci in forma abbreviata** e in quelli redatti dalle **micro-imprese** (art. 2435-ter, c.c.), le immobilizzazioni materiali esposte nell'**attivo** di **Stato patrimoniale** possono essere presentate nel loro complesso in un'**unica voce**.

Conto economico

Nel Conto economico le voci che accolgono i riflessi reddituali delle operazioni che coinvolgono le immobilizzazioni materiali comprendono principalmente **costi** della **produzione** presentati nell'aggregato B) di Conto economico.

La **voce B.10** accoglie infatti:

- B.10b) "**Ammortamento** delle immobilizzazioni materiali": la quota annua di ammortamento delle immobilizzazioni materiali, che rappresenta il **costo** di **competenza** dell'esercizio per l'utilizzo di questa categoria di fattori produttivi;
- B.10c) "**Altre svalutazioni** delle immobilizzazioni": le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali che ne **riducono** il **valore contabile** a seguito di riduzioni durevoli di valore.

Gli ammortamenti confluiscono nel **fondo ammortamento**, mentre le svalutazioni nei **fondi svalutazione**: entrambi questi conti sono epilogati a Stato patrimoniale e contribuiscono a ridurre il valore contabile delle immobilizzazioni.

I **ripristini di valore** delle immobilizzazioni materiali precedentemente svalutate (rivalutazioni di ripristino) confluiscono nella voce A.5 di Conto economico **“Altri ricavi e proventi”**.

Le **operazioni di gestione** che coinvolgono le immobilizzazioni materiali possono inoltre avere un **riflesso** in altre voci del **Conto economico**. Un esempio in tal senso è rappresentato dalla voce A.4 **“Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”** nell'aggregato A **“Valore della produzione”**, interessata nei casi in cui l'azienda provvede in via diretta alla realizzazione di un cespite. Tale componente di Conto economico non rappresenta tanto un provento, quanto piuttosto uno storno di costi, finalizzato a evitare che il risultato economico sia influenzato dalla costruzione di un'immobilizzazione prima che questa sia disponibile per l'uso.

Gli **oneri finanziari** collegati alle immobilizzazioni materiali sono imputati a Conto economico nella voce C.17 **“Interessi e altri oneri finanziari”** nell'**esercizio** in cui **maturano**. Tale voce include anche gli oneri finanziari capitalizzati, che hanno incrementato il valore contabile delle immobilizzazioni materiali con contropartita nella voce A.4 **“Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”** (OIC 16 par. 29).

A fronte di **alienazioni di immobilizzazioni materiali**, il Conto economico presenta anche le eventuali plusvalenze o minusvalenze conseguite nella vendita, derivanti dall'eccedenza (**plusvalenze**) o dal minor importo (**minusvalenze**) rispetto al valore netto contabile del cespite al momento della vendita. La loro collocazione in bilancio è rispettivamente nella voce **A.5 “Altri ricavi e proventi”** dell'aggregato A **“Valore della produzione”** e nella voce **B.14 “Oneri diversi di gestione” dell'aggregato B “Costi della produzione”**, non essendo più prevista una separata presentazione dei proventi e degli oneri di natura straordinaria nello schema civilistico di Conto economico.

Le immobilizzazioni materiali **perdute a causa di eventi estranei** allo svolgimento della normale attività imprenditoriale sono considerate come dismesse, con conseguente eliminazione dallo Stato Patrimoniale e rilevazione di una sopravvenienza passiva nella voce B14 **“Oneri diversi di gestione”**.

Nei bilanci **in forma abbreviata** (art. 2435-bis, c.c.) e in quelli redatti dalle **micro-imprese** (art. 2435-ter, c.c.), è possibile raggruppare le voci B.10a), B.10b) e B.10c), esponendo quindi in un'unica voce i costi derivanti dalle quote di ammortamento annue e dalle svalutazioni di immobilizzazioni materiali e immateriali.

ACQUISIZIONE

3.2.

Tutte le immobilizzazioni materiali devono essere iscritte in contabilità al costo di acquisto o di produzione (art. 2426, c. 1, n. 1, c.c.). La loro **rilevazione iniziale** avviene alla **data** in cui avviene il **trasferimento dei rischi** e dei **benefici** connessi al bene, che di solito coincide con il momento del trasferimento del titolo di proprietà.

Nei casi in cui, per specifiche clausole contrattuali, il **trasferimento dei rischi** e dei **benefici** avvenga in **data diversa** rispetto a quella del **passaggio di proprietà**, la rilevazione iniziale del cespite deve essere effettuata nella **data del trasferimento** di rischi e benefici. L'analisi della fattispecie deve essere effettuata dall'impresa prendendo in esame tutte le clausole contrattuali.

Sono invece previste date di prima iscrizione diverse per le immobilizzazioni in corso e gli acconti collocati alla voce B.II.5. di Stato patrimoniale, coerentemente con la loro natura.

Le **immobilizzazioni in corso** sono rilevate inizialmente alla data in cui sono stati sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite e rimangono iscritte in contabilità come tali fino a quando il fattore produttivo non è pronto e disponibile per l'uso. In quella data vengono quindi riclassificate nella categoria di immobilizzazioni materiali a cui appartengono (ad esempio, **“Impianti”** al termine della costruzione interna di un impianto).

Gli **acconti** a fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali sono invece registrati in contabilità nella data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi.

Le **scritture contabili** relative alla prima iscrizione delle immobilizzazioni materiali sono differenti in base alla modalità con cui l'impresa acquisisce la disponibilità del cespite. Di seguito sono riportati i seguenti casi:

- acquisto a titolo derivativo;
- costruzione interna all'impresa;
- conferimento;
- permuta;
- acquisizione a titolo gratuito.

3.2.1. Acquisto a titolo derivativo

Il **valore originario** a cui vengono iscritte in contabilità le immobilizzazioni acquisite da terze economie è rappresentato dal costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, che include il **costo di acquisto**, gli **oneri accessori** e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca un bene duraturo per la società (OIC 16).

Per le società che applicano la disciplina del **costo ammortizzato** e dell'**attualizzazione**, qualora il pagamento sia differito con condizioni diverse rispetto a quelle normali di mercato per operazioni simili, il cespite è iscritto in bilancio al valore attuale dei futuri pagamenti contrattuali, determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti" più gli oneri accessori (➔ 12.4.) (OIC 16, par. 33).

Il **costo di acquisto** è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto, normalmente rilevato dal contratto o dalla fattura (OIC 16).

Da un punto di vista contabile, l'acquisto da fornitori esterni, generalmente assoggettato a IVA con aliquota ordinaria, dà luogo alla registrazione del caso sotto riportato.

CASO 2 - Acquisto di immobilizzazioni materiali da fornitori esterni

La società acquista da un fornitore esterno attrezzature commerciali, ricevendo una fattura per 2.000 + IVA.

SP	B.II.3	Attrezzature commerciali	2.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	440	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		2.440

Se la società opera in regime di **IVA indetraibile**, il costo effettivamente sostenuto ai fini dell'iscrizione del cespite comprende anche l'onere per l'imposta sul valore aggiunto (OIC 16, par. 36).

Nei casi in cui il **prezzo delle immobilizzazioni** è espresso in **valuta estera**, la loro **iscrizione** deve avvenire convertendo l'importo al **tasso di cambio** al momento del loro **acquisto** (art. 2426, c. 1, n. 8-bis, c.c., OIC 26). Eventuali differenze di cambio (positive o negative) concorrono alla determinazione del valore recuperabile da considerare ai fini di possibili svalutazioni per perdite durevoli di valore (OIC 26), dal momento che esse rappresentano **poste non monetarie**.

Qualora il **debito verso fornitori** per il pagamento del cespite in valuta estera sia ancora in essere al termine dell'esercizio, è quel valore a essere rivisto in funzione del tasso di cambio in vigore alla chiusura dell'esercizio (**cambio corrente**). Tale debito di regolamento rappresenta infatti una **posta monetaria** ai fini dell'applicazione dell'OIC 26, pertanto il suo valore va adeguato in vista della redazione del bilancio.

CASO 3 - Acquisto di macchinari regolato in valuta straniera

L'impresa acquista da un fornitore britannico macchinari accordandosi per il pagamento in sterline. Il corrispettivo pattuito comprensivo degli oneri di trasporto, prima dell'integrazione dell'IVA, è convertito in 10.000 euro utilizzando il tasso di cambio in essere al momento della spedizione del cespite.

SP	B.II.2	Macchinari	10.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito comunitaria	2.200	
SP	D.12	IVA a debito comunitaria		2.200
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		10.000

Nel caso in cui il pagamento del debito verso il fornitore avvenga a dilazione, è probabile che l'esborso effettivo non corrisponda all'importo accreditato al momento dell'acquisto per effetto dell'oscillazione del tasso di cambio. Ciò non modifica il valore a cui è registrato il cespite e la differenza su cambi è inviata a Conto economico nella voce C.17-bis.

Nel caso in cui il debito verso il fornitore britannico sia saldato a distanza di 2 mesi e che l'importo in sterline convertito al tasso di cambio del momento del pagamento corrisponda a 9.600 euro, la registrazione da effettuare è la seguente:

SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni	10.000	
CE	C.17-bis	Differenze su cambi		400
SP	C.IV.1	Banca c/c		9.600

Gli **sconti incondizionati** in fattura sono portati a riduzione del costo del cespite (OIC 16, par. 36).

CASO 4 - Acquisto di macchine da ufficio con sconto incondizionato in fattura

Si acquistano macchine da ufficio per un importo pari a 4.300 + IVA. Il fornitore concede uno sconto incondizionato riportato in fattura pari a 300.

SP	B.II.4	Macchine da ufficio	4.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	880	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		4.880

Si ricorda inoltre che, sebbene l'impianto acquisito in leasing non venga presentato nello Stato patrimoniale del locatario, le immobilizzazioni materiali acquisite in leasing possono essere successivamente classificate come tali e comparire nello Stato patrimoniale del locatario qualora quest'ultimo si avvalga dell'opzione di riscatto del bene. In tal modo, infatti, il locatario diventa proprietario del bene e da quel momento applica le regole relative alle immobilizzazioni per il suo trattamento contabile e per la valutazione.

L'esercizio dell'opzione di riscatto è quindi registrato nella contabilità della società acquirente alla stregua dell'acquisto di un nuovo cespite da fornitori, come mostra il caso "Riscatto di un macchinario al termine del contratto di leasing".

CASO 5 - Riscatto di un macchinario al termine del contratto di leasing

Al termine della durata del contratto di leasing su un macchinario, la società locataria esercita l'opzione di riscatto acquistando il bene per un costo pari a 3.000 euro + IVA.

SP	B.II.2	Macchinari	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori		3.660

In seguito all'acquisto, il macchinario compare nello Stato patrimoniale della società acquirente al corrispettivo della transazione nella voce relativa tra le immobilizzazioni materiali, in modo del tutto analogo al semplice acquisto di immobilizzazioni materiali da fornitori esterni.

In caso di **riscatto anticipato** di un bene acquisito tramite un contratto di leasing, l'ammontare del riscatto attivo relativo al maxi-canone è capitalizzato nel **valore del cespite** e il suo valore si aggiunge al costo sostenuto per riscattare il bene (OIC 12).

CASO 6 - Riscatto anticipato di un impianto industriale nel corso del leasing

Prima che scada il termine della durata del contratto di leasing su un impianto industriale, la società locataria esercita l'opzione di riscatto anticipato prevista dalle condizioni contrattuali. Il bene viene quindi riscattato in cambio del pagamento di un corrispettivo pari a 4.000 euro + IVA. Al momento del riscatto, nella contabilità del locatario sono presenti risconti attivi derivanti da costi già sostenuti nell'ambito di tale contratto di leasing per un importo di 1.000 euro.

La società che acquista l'impianto deve rilevare il riscatto adottando lo stesso trattamento contabile dell'acquisizione di cespiti da fornitori esterni, tenendo tuttavia in considerazione i costi già sostenuti nei precedenti esercizi che sono stati sospesi tramite la registrazione dei risconti attivi.

SP	B.II.2	Impianti	5.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	880	
SP	D	Risconti attivi		1.000
SP	D.7	Fornitori		4.880

È, infatti, necessario che i costi sospesi rappresentati dai risconti attivi siano inclusi nel valore del cespite acquisito, sebbene ovviamente non comportino alcun esborso monetario, dal momento che sono stati oggetto di pagamento anticipato negli esercizi passati. In ragione del rispetto del postulato della competenza economica, tuttavia, non sono ancora transitati dal Conto economico dell'azienda che ha fruito dell'impianto durante il leasing. L'impatto a Conto economico, a seguito del riscatto, si verifica nell'ambito del processo di ammortamento, in cui i costi precedentemente sospesi vengono aggiunti al corrispettivo pagato per il riscatto per determinare il valore da ammortizzare.

A seconda della prassi contabile adottata dalla società in merito alla chiusura dei risconti attivi, i costi sospesi riferiti al leasing che si conclude anticipatamente potrebbero essere iscritti nella contabilità generale del locatario anche nel conto "Canoni di leasing", qualora la società avesse chiuso il riscatto al 1° gennaio. In tal caso i costi ripresi pari a 500 dovrebbero essere stornati dal conto acceso ai costi del leasing per essere portati in aumento del valore del cespite acquistato. La società dovrebbe quindi effettuare la seguente registrazione contabile:

SP	B.II.2	Impianti	2.500	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	440	
CE	B.8	Canoni di leasing		500
SP	D.7	Fornitori		2.440

In ogni caso, il piano di ammortamento del macchinario di cui la società è divenuta proprietaria è presentato nello Stato patrimoniale della società acquirente al valore di 2.500 euro. Ne consegue che il piano di ammortamento che la società è tenuta a predisporre al fine di sottoporre il bene a un ammortamento sistematico dovrà utilizzare tale valore come valore iniziale per l'iscrizione del bene in contabilità.

3.2.2. Costruzione interna

Le immobilizzazioni materiali costruite internamente devono essere **iscritte** inizialmente in contabilità al loro **costo di produzione**, che comprende tutti i costi relativi alla costruzione che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

Il costo di produzione comprende (OIC 16, par. 39):

- i **costi diretti** o costi generali di produzione relativi alla costruzione in economia del bene;
- i **costi indiretti**, nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene (quota parte delle spese generali di fabbricazione) fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso.

Il costo di produzione può comprendere inoltre gli oneri finanziari collegati alla costruzione (➔3.2.8.).

Costi diretti e indiretti capitalizzabili

I costi diretti capitalizzabili comprendono tutti i **costi variabili**, ovvero direttamente imputabili alla produzione, e una **parte** dei **costi fissi** che possono essere **imputati al prodotto** con ragionevole certezza. Essi sono generalmente costituiti da:

- costo della **manodopera diretta**;
- costo dei **materiali accessori e di consumo** utilizzati;
- **altri costi** direttamente sostenuti per la lavorazione.

I costi indiretti capitalizzabili nella costruzione interna di un'immobilizzazione materiale comprendono:

- le **spese generali di produzione**, quali gli stipendi, i salari e gli oneri accessori relativi al personale tecnico di produzione;
- la **forza motrice**;
- gli altri servizi di **energia**;

- i **materiali di consumo**;
- le **manutenzioni**.

Costi non capitalizzabili

Nella costruzione interna di un'immobilizzazione materiale non è possibile capitalizzare i costi derivanti da scioperi, inefficienze o altre cause **non riconducibili** all'attività di **costruzione** del **cespite**. Tali oneri dovranno, dunque, essere **iscritti** a **Conto economico** nell'**esercizio** in cui sono **sostenuti** (OIC 16, par. 40).

Processo di costruzione interna

Nei casi di costruzione interna di un'immobilizzazione materiale, l'impresa da un punto di vista contabile **capitalizza** i **costi** collegati alla **produzione** del **cespite** fino a quando esso non è pronto e disponibile per l'uso.

Il costo che misura il consumo di fattori produttivi impiegati per la costruzione non è infatti di competenza economica finché l'immobilizzazione non cede la propria utilità nello svolgimento dell'attività aziendale. I costi sostenuti nel corso dell'esercizio per la costruzione del bene, che presentano natura diversa per la varietà dei fattori produttivi utilizzati, vengono quindi **contabilizzati regolarmente** nel corso dell'esercizio, ma devono essere **sospesi** in vista della **redazione** del **bilancio**. Ciò consente di evitare che tali costi, pur registrati in contabilità generale, impattino negativamente sul risultato economico dell'azienda durante i lavori per la realizzazione dell'immobilizzazione.

Dal momento che il costo di produzione di un cespite non è immediatamente determinabile per l'assenza di un unico scambio con soggetti esterni, la valutazione del costo di produzione rappresenta per l'impresa un problema di una certa complessità. Per questo motivo, nella prassi amministrativa è spesso utilizzato un supporto **documentale extracontabile** denominato **scheda di commessa interna**. In tale scheda sono **annotati** in maniera **analitica** i **costi** sostenuti per la realizzazione interna del bene, distinti per natura, al fine di permettere di separarli da quelli collegati alla produzione ordinaria di beni destinati alla vendita e di poterli quindi capitalizzare iscrivendoli nel corrispondente conto acceso all'immobilizzazione materiale.

Esempio

La scheda di commessa per la realizzazione di un macchinario progettato in funzione delle esigenze produttive dell'azienda può comprendere, per ciascuna settimana di lavorazione, l'indicazione specifica di seguenti elementi:

- periodo di riferimento;
- reparto;
- costi per materiali diretti;
- costi per manodopera diretta;
- costi per servizi;
- costi generali di produzione.

La **capitalizzazione** del costo di **produzione interna** del cespite avviene contabilmente attraverso uno **storno indiretto**, effettuato accreditando il conto "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni", riepilogato poi in Conto economico nella voce A.4 nell'aggregato "Valore della produzione".

CASO 7 - Costruzione in economia di attrezzature industriali

Nel corso dell'esercizio in chiusura la società ha realizzato internamente delle attrezzature industriali che al termine dell'esercizio risultano disponibili e pronte per l'uso. Dalla scheda di commessa interna risulta che per tale costruzione sono stati sostenuti costi per materie per 1.000 euro, costi per servizi pari a 300 euro e costi del personale per 1.400 euro.

SP	B.II.3	Attrezzature industriali	2.700
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	2.700

Tale storno indiretto si contrappone ai costi pari a 2.700 euro già registrati in contabilità nel corso dell'esercizio, evitando che questi impattino sul risultato economico del periodo amministrativo in cui si è svolta la costruzione. Il loro invio a Conto economico avverrà successivamente attraverso il processo di ammortamento lungo la vita utile delle attrezzature realizzate internamente, a partire dal momento in cui queste saranno disponibili per l'uso.

CASO 8 - Costruzione in economia di macchinario (con inefficienze produttive)

La società ha completato nel corso dell'esercizio in chiusura la costruzione interna di un macchinario che alla chiusura dell'esercizio risulta disponibile e pronto per l'uso. Dalla scheda di commessa interna risulta che per tale costruzione sono stati sostenuti costi per materie per 2.000 euro, costi per servizi pari a 400 euro e costi del personale per 3.000 euro. Risulta, tuttavia, che 1/3 del costo del personale relativo al periodo di costruzione del bene riguarda salari e stipendi per giornate di lavoro in cui a causa di problemi tecnici il personale specializzato non ha potuto lavorare alla realizzazione del macchinario.

SP	B.II.2	Macchinari	3.400	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		3.400

In questo caso lo storno indiretto effettuato attraverso la voce A.4 di Conto economico si contrappone non a tutti i costi già registrati in contabilità nel periodo di realizzazione della costruzione, ma solo a quelli che vi possono essere imputati. Sono, infatti, esclusi dalla capitalizzazione i costi del personale di 1.000 euro relativi a inefficienze produttive, che non concorrono alla formazione del valore del cespite. Tali costi, già registrati in contabilità nel corso dell'esercizio, graveranno sul Conto economico dell'anno, non essendoci i presupposti per un loro rinvio a esercizi successivi. Solo per i costi che hanno contribuito alla costruzione del bene si evita, quindi, che impattino sul risultato economico del periodo amministrativo in cui si è svolta la costruzione. Il loro impatto a Conto economico avrà inizio nell'esercizio successivo attraverso il processo di ammortamento.

La costruzione di un cespite in economia impegna solitamente l'impresa per un certo lasso temporale, per cui è frequente che al termine dell'esercizio la produzione interna del cespite non risulti ancora completata. In questo caso, lo storno indiretto non trova contropartita direttamente nel conto acceso all'immobilizzazione tecnica, bensì nel **conto "immobilizzazioni in corso"**. Le immobilizzazioni in corso sono infatti rilevate inizialmente alla data in cui sono stati sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite e rimangono iscritte in contabilità come tali fino a quando il fattore produttivo non è pronto e disponibile per l'uso. Alla luce della loro condizione, i beni iscritti tra le **immobilizzazioni in corso non sono soggetti** al processo di **ammortamento**. Solo con il completamento della costruzione, quando diventano disponibili per l'uso vengono quindi riclassificate nella categoria di immobilizzazioni materiali a cui appartengono, figurando quindi a Stato Patrimoniale tra i cespiti secondo la propria natura.

CASO 9 - Costruzione in economia di un impianto nell'arco di più esercizi

La società decide di realizzare internamente un impianto la cui costruzione non si esaurisce nel primo esercizio di lavori, bensì al termine del secondo anno. Dalla scheda di commessa interna risulta il sostenimento dei seguenti costi inerenti alla costruzione in economia:

	Primo esercizio	Secondo esercizio
Costi per materie prime	800	300
Costi per servizi	500	150
Costi del personale	600	1.000

Al termine del primo esercizio, i costi già registrati nei corrispondenti conti distinti per natura sono capitalizzati attraverso il seguente storno indiretto:

SP	B.II.5	Impianti in corso	1.900	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		1.900

Al termine del secondo esercizio, vengono quindi capitalizzati i costi sostenuti nell'anno (e già registrati in contabilità) con un incremento del valore delle immobilizzazioni in corso. La scrittura è la seguente:

SP	B.II.5	Impianti in corso	1.450	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		1.450

Dal momento che al termine del secondo esercizio di costruzione il cespite è pronto e disponibile per l'uso, i costi capitalizzati devono essere riclassificati nella voce appropriata, dove saranno assoggettati al processo di ammortamento a partire dall'esercizio seguente. Con questa scrittura si registra in contabilità il termine dei lavori di costruzione interna da cui è stato ottenuto un nuovo impianto:

SP	B.II.2	Impianti	3.350	
SP	B.II.5	Impianti in corso		3.350

Conferimento

3.2.3.

Le immobilizzazioni materiali possono essere acquisite dall'impresa anche attraverso conferimenti in natura, effettuati in sede di **costituzione** della **società** (➔27.) o in successivi **aumenti di capitale** (➔27.2.).

In generale, gli apporti di capitale in natura pongono **problemi di valutazione** per l'iscrizione dei cespiti conferiti, dal momento che la loro acquisizione non deriva da uno scambio di mercato con la corresponsione di un corrispettivo monetario. Per questo motivo il Codice civile prevede i seguenti **vincoli**:

- la redazione di una **relazione di stima**, da allegare all'atto costitutivo, da parte di un esperto designato dal Tribunale, contenente la **descrizione** dei **beni** o dei **crediti conferiti**, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo e i criteri di valutazione seguiti (art. 2343, c.c.) (➔28.2.2.);
- entro **180 giorni** dall'iscrizione della società, gli **amministratori** devono **controllare** le **valutazioni** contenute nella relazione sopra indicata e, se sussistono **fondati motivi**, devono procedere alla **revisione** della **stima** (art. 2343, c.c.);
- fino a quando le valutazioni non sono state controllate come sopra descritto, le azioni corrispondenti ai conferimenti sono **inalienabili** e devono restare depositate presso la società;
- le azioni corrispondenti ai conferimenti di beni in natura devono essere integralmente **liberate** al momento della sottoscrizione (art. 2342, c.c.).

La **scrittura contabile** con cui vengono inizialmente iscritte le immobilizzazioni materiali oggetto di conferimenti segue quindi la registrazione della sottoscrizione della corrispondente frazione di capitale sociale e la liberazione del conferimento comporta l'acquisizione del cespite e in contropartita l'estinzione del credito che l'impresa vantava verso il socio sottoscrittore.

CASO 10 - Conferimento di un terreno

Alla costituzione di una società per azioni un socio conferisce un terreno il cui valore è valutato in 80.000 euro.

Al momento della sottoscrizione iniziale la registrazione è la seguente:

SP	A	Soci c/sottoscrizioni	80.000	
SP	A.1	Capitale sociale		80.000

La liberazione del conferimento è immediata e integrale, trattandosi di un conferimento di beni in natura:

SP	B.II.1	Terreni	80.000	
SP	A	Soci c/sottoscrizioni		80.000

3.2.4. Permuta

Le immobilizzazioni materiali acquisite mediante un'operazione di **permuta**  devono essere iscritte in contabilità adottando una **valutazione differente** a seconda della natura della permuta in cui sono coinvolte.

In particolare, è necessario distinguere due casi:

- l'operazione di permuta costituisce, nella sostanza economica, un'operazione di **compravendita**;
- l'operazione rappresenta un mezzo per procurare la disponibilità di un bene avente caratteristiche funzionali analoghe al bene ceduto in permuta, **senza** l'obiettivo di **conseguire un ricavo**.

Nel primo caso (**permuta assimilabile alla compravendita**), l'**immobilizzazione** materiale ricevuta in permuta è **iscritta** in contabilità al **valore di mercato**.

La plusvalenza o minusvalenza realizzata sul bene dato in permuta è determinata come differenza tra il valore netto contabile del bene ceduto e il valore di mercato del cespite ricevuto, tenendo conto degli eventuali conguagli in denaro (OIC 16, par. 82). I costi accessori sostenuti possono essere capitalizzati per la quota attendibilmente riferibile all'operazione.

CASO 11 - Permuta di immobilizzazioni materiali assimilabile alla compravendita

La società cede alcune attrezzature commerciali iscritte in contabilità a un valore netto contabile di 1.000 (costo storico: 2.000, fondo ammortamento: 1.000) al prezzo di 1.200 + IVA. In cambio, l'impresa acquista dallo stesso fornitore nuove attrezzature per un costo di 3.000 + IVA. Il conguaglio è versato immediatamente con bonifico bancario.

In primo luogo, è necessario chiudere il fondo ammortamento relativo alle attrezzature cedute:

SP	B.II.3	Fondo ammortamento attrezzature commerciali	1.000	
SP	B.II.3	Attrezzature commerciali		1.000

Si liquida quindi la fattura di vendita delle attrezzature vendute, registrando la relativa plusvalenza:

SP	C.II.5-quater	Crediti diversi	1.464	
SP	B.II.3	Attrezzature commerciali		1.000
SP	D.12	IVA a credito		264
CE	A.5	Plusvalenza da realizzo di immobilizzazioni materiali		200

La liquidazione delle nuove attrezzature acquistate è rilevata con la seguente scrittura, analoga a quella di qualsiasi acquisto a titolo oneroso:

SP	B.II.3	Attrezzature commerciali	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		3.660

Si conguaglia infine il debito derivante dal nuovo acquisto con il credito derivante dalla permuta, con pagamento della differenza a mezzo banca:

SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni	3.660	
SP	C.II.5-quater	Crediti diversi		1.464
SP	C.IV.1	Banca c/c		2.196

Qualora invece l'operazione costituisca un mezzo per procurare la disponibilità di un **bene** avente **caratteristiche** funzionali **analoghe** al **bene ceduto** in permuta, l'immobilizzazione ricevuta deve essere registrata in contabilità a un importo pari al valore contabile netto dell'immobilizzazione ceduta (OIC 16). Tale valutazione **esclude** quindi la realizzazione di **plusvalenze** o **minusvalenze** nell'operazione, dal momento che questa è sostanzialmente differente rispetto a una compravendita. In questa fattispecie, i costi accessori rispetto all'operazione devono essere spesati nell'esercizio di sostenimento, senza possibilità di capitalizzazione.

CASO 12 - Permuta di immobilizzazioni materiali con caratteristiche funzionali analoghe

La società permuta alcune attrezzature industriali iscritte in contabilità a un valore netto contabile di 1.000 (costo storico: 2.000, fondo ammortamento: 1.000) ricevendo in cambio altre attrezzature caratterizzate da funzionalità similare.

Innanzitutto, è necessario chiudere il fondo ammortamento relativo alle attrezzature cedute:

SP	B.II.3	Fondo ammortamento attrezzature industriali	1.000	
SP	B.II.3	Attrezzature industriali		1.000

Si eliminano quindi contabilmente le attrezzature cedute, registrando per lo stesso valore contabile le nuove attrezzature ricevute in permuta:

SP	B.II.3	Attrezzature	1.000	
SP	B.II.3	Attrezzature industriali		1.000

Acquisizione a titolo gratuito

3.2.5.

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito devono essere iscritte in contabilità al **presumibile valore di mercato** che è possibile attribuire alle stesse alla data della loro acquisizione, a cui vanno sommati gli **oneri sostenuti** affinché i beni in oggetto possano essere utilmente inseriti nel processo produttivo (OIC 16, par. 47).

Il valore così determinato non può comunque superare il valore recuperabile.

Al momento della prima iscrizione di un'immobilizzazione acquisita a titolo gratuito (che non comporta quindi un esborso monetario), l'addebitamento nel conto iscritto al cespite ha come contropartita un provento iscritto nella voce A.5 del Conto economico (OIC 16).

CASO 13 - Acquisizione a titolo gratuito di immobilizzazioni materiali

La società riceve a titolo gratuito dei mobili che presentano un presumibile valore di mercato pari a 1.000 euro. Per poterli utilizzare presso gli uffici aziendali è stato necessario sostenere oneri per alcune riparazioni (già registrati in contabilità) per un importo di 200.

SP	B.II.4	Mobili	1.200	
CE	A.5	Sopravvenienze attive		1.200

Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito così iscritte in contabilità vengono quindi assoggettate al processo di **ammortamento** (➔3.4.) con gli stessi criteri previsti per le immobilizzazioni acquisite a titolo oneroso (OIC 16, par. 48).

3.2.6. Acquisizione di immobilizzazioni che costituiscono un'unità economico-tecnica (acquisti in blocco)

In sede di prima iscrizione di un'immobilizzazione materiale può verificarsi il caso in cui la società ne abbia acquisito la proprietà nell'ambito dell'acquisizione di un'unità economico-tecnica (ad esempio, uno stabilimento). In caso di c.d. **acquisti in blocco**, il costo di acquisto o produzione può riferirsi al complesso di beni acquisiti, per cui si pone il problema di determinare il valore delle singole parti.

In tal caso, per stabilire a quale valore registrare le singole immobilizzazioni è in primo luogo necessario determinarne il **valore corrente** in base ai **prezzi di mercato**, tenendo conto del loro stato. La somma dei valori attribuiti viene quindi raffrontata al costo.

In base all'esito di tale confronto possono verificarsi i seguenti casi (OIC 16, par. 46):

- il **costo** dell'intera unità economico-tecnica è **inferiore** alla **somma** dei **valori** attribuiti ai singoli **cespiti**: si utilizza il costo, ripartendolo proporzionalmente tra i diversi beni in base ai valori di mercato;
- il costo dell'intera unità economico-tecnica è **superiore** alla somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti: la registrazione avviene al costo e la differenza tra costo e valore di mercato è portata proporzionalmente in aumento dei valori di mercato dei singoli cespiti, purché il valore risultante sia recuperabile.

CASO 14 - Acquisto in blocco di macchinari e impianti (con costo dell'unità economico-tecnica inferiore rispetto alla somma dei valori dei singoli cespiti)

La società acquista in blocco macchinari e impianti sostenendo un costo complessivo pari a 50.000 euro + IVA. Il valore corrente dei macchinari acquisiti è pari a 30.000 euro + IVA, mentre quello dei nuovi impianti è pari a 20.000 euro + IVA.

Al momento della rilevazione iniziale, il costo sostenuto per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali è ripartito tra le due classi secondo i valori di mercato delle medesime:

SP	B.II.2	Macchinari	30.000	
SP	B.II.2	Impianti	20.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	11.000	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		61.000

CASO 15 - Acquisto in blocco di uno stabilimento (con costo dell'unità economico-tecnica superiore rispetto alla somma dei valori dei singoli cespiti)

La società acquista in blocco uno stabilimento che comprende un fabbricato e gli impianti ivi contenuti sostenendo un costo complessivo pari a 200.000 euro + IVA. Il valore corrente del fabbricato acquisito è pari a 142.500 euro + IVA, mentre quello degli impianti al suo interno è pari a 47.500 euro + IVA.

Al momento della rilevazione iniziale, il costo sostenuto per l'acquisto delle immobilizzazioni materiali è ripartito tra le due classi secondo i valori di mercato delle medesime, purché il maggior valore del costo dell'intero stabilimento non superi il valore recuperabile dei cespiti:

SP	B.II.1	Fabbricati	150.000	
SP	B.II.2	Impianti	50.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	44.000	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		244.000

3.2.7. Oneri accessori

Il **valore originario** a cui vengono iscritte in contabilità le immobilizzazioni materiali include gli oneri accessori e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca un bene duraturo per la società (OIC 16).

La capitalizzazione dei costi deve avvenire nel limite del valore recuperabile del bene.

Oneri accessori di diretta imputazione

Gli oneri accessori d'acquisto comprendono tutti gli eventuali oneri che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, ad esclusione degli oneri finanziari (➔3.2.8.). Tali oneri **non** devono essere **imputati a Conto economico** nell'esercizio di sostenimento, ma **aumentano il valore contabile dell'immobilizzazione** cui si riferiscono, risultando quindi **soggetti** al processo di **ammortamento** per le categorie di immobilizzazioni che lo prevedono.

Esempi di oneri accessori d'acquisto per i fabbricati sono i seguenti:

- le **spese notarili** per la redazione dell'atto di acquisto;
- le **tasse** per la registrazione dell'atto;
- i costi riferiti alla stipula dell'eventuale **preliminare d'acquisto**;
- gli onorari per la **progettazione** dell'immobile;
- i costi per opere di **urbanizzazione primaria e secondaria** poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di **mediazione**.

Nell'acquisto di **impianti e macchinari**, possono rappresentare oneri accessori d'acquisto, a puro titolo esemplificativo:

- i costi di **progettazione**;
- i **trasporti**;
- i **dazi** su importazione;
- i costi di **installazione**;
- i costi inerenti **perizie e collaudi**;
- i costi riconducibili al **montaggio** e alla **posa in opera**;
- i costi di **messa a punto**.

Oneri accessori capitalizzabili nell'acquisto di **mobili** sono per esempio i costi di trasporto e i dazi doganali.

La **rilevazione** degli oneri accessori può essere effettuata contabilmente in due modi:

- registrandoli in un primo momento in uno specifico conto di costo, senza evidenza del loro collegamento con l'immobilizzazione materiale, stornandoli poi in un secondo momento con un incremento del valore del cespite in contropartita;
- imputando immediatamente gli oneri accessori al conto acceso al cespite.

CASO 16 - Capitalizzazione di oneri accessori già registrati

Nel corso dell'esercizio la società ha acquistato macchinari per 3.000 euro + IVA. Tale investimento ha richiesto il sostenimento di costi di trasporto per 500 euro + IVA e costi di collaudo per 300 euro + IVA. I costi sono registrati in un primo momento per natura e quindi capitalizzati incrementando in un secondo momento il valore dei macchinari. Vengono prima registrate le fatture:

SP	B.II.2	Macchinari	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		3.660
CE	B.7	Costi di trasporto	500	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	110	
SP	D.7	Fornitori di servizi		610
CE	B.7	Costi di collaudo	300	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	66	
SP	D.7	Fornitori di servizi		366

3. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

In un secondo momento vengono capitalizzati gli oneri accessori:

SP	B.II.2	Macchinari	800	
CE	B.7	Costi di trasporto		500
CE	B.7	Costi di collaudo		300

A seguito della capitalizzazione il valore dei macchinari, assoggettato ad ammortamento, ammonta quindi a 3.800 euro.

CASO 17 - Capitalizzazione di oneri accessori a diretto incremento del valore del cespite

Nel corso dell'esercizio la società ha acquistato macchinari per 3.000 euro + IVA. Tale investimento ha richiesto il sostenimento di costi di trasporto per 500 euro + IVA e costi di collaudo per 300 euro + IVA. I costi sono registrati con immediata capitalizzazione a incremento del valore dei macchinari. Si registra la fattura di acquisto del macchinario:

SP	B.II.2	Macchinari	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		3.660

I costi di trasporto sono portati direttamente a incremento del valore del macchinario:

SP	B.II.2	Macchinari	500	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	110	
SP	D.7	Fornitori di servizi		610

E analogamente si rilevano i costi di collaudo:

SP	B.II.2	Macchinari	300	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	66	
SP	D.7	Fornitori di servizi		366

Come nel caso "Capitalizzazione di oneri accessori già registrati", che si differenzia solo per le modalità di registrazione contabile, il valore da ammortizzare dei macchinari è infine pari a 3.800 euro.

IVA indetraibile

Il valore originario dei cespiti non comprende, generalmente, l'IVA assolta all'atto dell'acquisto che costituisce un **credito** verso l'Erario.

Eccezione a tale regola generale è prevista per gli acquisti di immobilizzazioni materiali in regime di IVA indetraibile, per cui il costo di acquisto effettivamente sostenuto include anche l'onere per l'IVA (OIC 16, par. 36).

CASO 18 - Acquisto di immobilizzazioni materiali soggetto a IVA indetraibile

La società acquista un fabbricato per 600.000 euro + IVA. L'acquisto è soggetto a IVA indetraibile (art. 19-bis-1, D.P.R. n. 633/1972).

SP	B.II.1	Fabbricati	732.000	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		732.000

Come precisato, l'IVA-costo è compresa nel valore di iscrizione dei fabbricati e viene registrata direttamente nel conto ad essi intestato.

Oneri finanziari

3.2.8.

In taluni casi è possibile capitalizzare gli oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione interna o presso terzi delle immobilizzazioni materiali incrementando il valore dei cespiti cui si riferiscono (OIC 16, par. 41).

Tale **capitalizzazione** deve in ogni caso essere effettuata nel rispetto delle seguenti condizioni (OIC 16, parr. 42 e 43):

- gli oneri possono essere capitalizzati se **effettivamente sostenuti** e **oggettivamente determinabili**, entro il limite del valore recuperabile del bene;
- possono essere capitalizzati solo gli oneri finanziari maturati su beni che richiedono un **periodo di costruzione significativo**;
- gli interessi capitalizzabili sono solo quelli maturati durante il **periodo** che va dal **pagamento** ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti **fino** al momento in cui il **cespite** è **pronto** per l'uso (periodo di costruzione); tale periodo include il tempo normale di montaggio e messa a punto;
- la decisione di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata **in modo costante nel tempo**.

Dal rispetto delle condizioni sopra indicate deriva che l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può superare l'ammontare degli oneri finanziari riferibili alla costruzione del cespite e riferibili allo stesso esercizio, determinati tenendo conto anche degli eventuali proventi finanziari derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito.

Le modalità di acquisizione del cespite (acquisizione dall'esterno o realizzazione interna) non possono comportare rappresentazioni in contabilità delle immobilizzazioni materiali **per valori significativamente differenti**.

In linea con i vincoli posti dai principi contabili nazionali (OIC 16), possono essere capitalizzati gli oneri finanziari sostenuti in due casi distinti:

- per i c.d. **finanziamenti di scopo**, ossia quando i fondi sono stati presi a prestito specificatamente per finanziare la costruzione di un cespite;
- per **finanziamenti generici** utilizzati per il pagamento di immobilizzazioni materiali.

Nel caso dei finanziamenti di scopo, il costo del finanziamento è direttamente imputabile al bene e l'onere capitalizzabile è conseguentemente determinato in base agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, al netto di qualsiasi provento finanziario realizzato per **investimenti temporanei dei fondi presi a prestito**.

Il valore recuperabile del bene, pari al maggiore tra il suo valore d'uso e il suo *fair value* al netto dei costi di vendita, rappresenta in ogni caso il limite massimo del valore a cui è possibile iscrivere l'immobilizzazione materiale per cui è stato ricevuto il finanziamento.

Nel caso dei finanziamenti generici, gli oneri finanziari maturati sono capitalizzabili nei limiti della quota attribuibile alle immobilizzazioni in corso di costruzione.

Tale importo è determinato applicando un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti, corrispondente alla **media ponderata** degli **oneri finanziari netti** relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti di scopo.

La scelta di interrompere la capitalizzazione degli oneri finanziari passando al loro invio a Conto economico rappresenta un cambiamento di principio contabile, da trattare secondo quanto previsto dall'OIC 29 "Cambiamenti di Principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio".

CASO 19 - Capitalizzazione degli oneri finanziari per la costruzione di un fabbricato

La società appalta la costruzione di un fabbricato industriale a una società esterna in data 1° marzo. Nel corso dell'anno effettua a favore di tale impresa i seguenti pagamenti:

Data del pagamento	Importo versato
1° luglio	10.000
1° ottobre	4.500
1° dicembre	10.000

Per finanziare tale costruzione, viene attivato in data 1° marzo un finanziamento di scopo per un importo di 7.000 euro a un tasso di interesse del 5%. Sono inoltre in essere finanziamenti generici per un importo di 40.000 a un tasso di interesse del 6%.

Per stabilire l'importo degli oneri finanziari capitalizzabili è innanzitutto necessario stabilire l'importo oggetto di capitalizzazione, da determinare attraverso una media ponderata dei pagamenti effettuati.

A tal fine, è opportuno considerare la sequenza dei pagamenti a favore della società costruttrice:

Importo versato	Periodo medio di capitalizzazione	Media ponderata
10.000	6 mesi	5.000
4.500	3 mesi	1.500
10.000	1 mese	1.000

L'importo oggetto di capitalizzazione è pari a 7.500. A questo si applica il tasso di interesse del finanziamento di scopo su 7.000 e quello del finanziamento generico per i restanti 500.

Come conseguenza, è possibile capitalizzare oneri finanziari per 380 (350 + 30).

La scrittura contabile relativa alla capitalizzazione è la seguente:

SP	B.II.1	Fabbricati industriali	380
CE	C.17	Interessi passivi	380

3.3. VALUTAZIONE E POSTE RETTIFICATIVE

3.3.1. Inquadramento

A seguito della rilevazione iniziale, le immobilizzazioni materiali devono essere valutate al **valore originario rettificato** per:

- i relativi **fondi di ammortamento**, fatte salve le categorie di immobilizzazioni che non sono assoggettate a questo processo (➔3.4.);
- le **svalutazioni** eventualmente operate (➔3.5.).

In generale, il valore di iscrizione delle immobilizzazioni materiali **non** può in ogni caso **eccedere** il **valore recuperabile**, definito come il maggiore tra (OIC 16, par. 14):

- il **fair value al netto dei costi di vendita**;
- il suo **valore d'uso**.

Il **fair value** rappresenta il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione (OIC 9, par. 7) (➔3.5.).

Il **valore d'uso** rappresenta il **valore attuale** dei **flussi di cassa attesi** da un'attività (o da un'unità generatrice di flussi di cassa) lungo la sua vita utile (OIC 9, par. 6).

3.3.2. Cespiti destinati alla vendita e beni non più utilizzabili

Le immobilizzazioni materiali destinate all'alienazione sono valutate secondo un criterio diverso dagli altri cespiti, in linea con la loro differente destinazione, e sono esposte in bilancio in una voce apposita dell'**attivo circolante** , preceduta da numero romano (C.V) (per quanto non esplicitata nello schema riportato nel dettato civilistico ➔3.1.2.).

La loro valutazione avviene infatti al minore tra il loro valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

Il **valore netto contabile** è definito come il **valore** al quale il **bene** è iscritto in **bilancio**, al **netto di ammortamenti e svalutazioni** dell'esercizio e di esercizi precedenti (OIC 16, par. 9).

Il **valore di realizzazione desumibile** dall'andamento del **mercato** è invece **inteso** come il valore netto di realizzazione, ossia il **prezzo di vendita** nel corso della normale gestione al **netto dei costi diretti** di vendita e **dismissione** (OIC 16, par. 17).

Esempi di costi di vendita e dismissione da considerare nella determinazione del valore desumibile dall'andamento del mercato includono le **spese legali** connesse alla transazione, **imposte**, **costi di rimozione** del bene e **costi diretti** necessari per rendere il bene pronto per la vendita.

CASO 20 - Cambio di destinazione di terreni non più utilizzati e destinati alla vendita

La società decide di alienare terreni di sua proprietà che presentano un valore netto contabile pari a 30.000 euro. Il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, tenendo conto dei costi di vendita e dismissione, è stimato in 33.000 euro.

SP	C.V	Terreni destinati alla vendita	30.000	
SP	B.II.1	Terreni		30.000

I cespiti destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento (OIC 16, par. 79), coerentemente con la loro destinazione e con il criterio di valutazione sopra descritto.

Lo stesso criterio di valutazione e l'assenza di ammortamento sono previsti anche per i **cespiti obsoleti** e più in generale per i beni che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente (OIC 16, par. 80).

A questo proposito, si precisa che il richiamo della disciplina valutativa dei cespiti destinati alla vendita per i cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo non implica che anche questi ultimi siano, di fatto, riclassificati nell'**attivo circolante** (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2015).

CASO 21 - Impianti obsoleti che non saranno più utilizzati in modo permanente

L'impresa accerta che alcuni impianti di sua proprietà, inutilizzati da diversi esercizi a causa di un calo degli ordini, sono obsoleti e non potranno più essere utilizzati nel processo produttivo in modo permanente. Essi presentano un valore netto contabile pari a 9.000 euro e il loro valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, tenendo conto dei costi di vendita e dismissione, è pari a soli 1.000 euro.

CE	B.10.c..	Svalutazione impianti	8.000	
SP	B.II.2	Fondo svalutazione impianti		8.000

Gli impianti non devono in questo caso essere riclassificati in altra voce dell'**attivo circolante**, tuttavia non sono più oggetto di ammortamento e devono essere valutati al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato. La società registra pertanto solo una svalutazione per adeguare il valore del cespito al nuovo criterio valutativo.

Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali 3.3.3.

I contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (c.d. **contributi in conto impianti**) rappresentano importi versati all'impresa da un soggetto pubblico, quale lo Stato o altri enti pubblici, per la realizzazione di iniziative finalizzate alla **costruzione, riattivazione e ampliamento** di immobilizzazioni materiali.

Tali contributi sono **commisurati al costo sostenuto** in relazione ai cespiti e possono vincolare la società che li riceve a mantenere in uso le suddette immobilizzazioni materiali per un determinato arco temporale, stabilito dalle norme che li disciplinano.

Per queste caratteristiche, i contributi in conto impianti **partecipano** direttamente o indirettamente alla **formazione del risultato economico** dell'esercizio secondo il **principio della competenza** (OIC 16, par. 86).

La **prima registrazione** dei contributi avviene quando la società ha la ragionevole certezza che le condizioni cui è soggetta la sua erogazione saranno rispettate e l'importo verrà effettivamente versato. In altri termini, per la loro iscrizione in contabilità è necessario attendere che siano acquisiti in via sostanzialmente definitiva (OIC 16, par. 87).

Trattamento contabile dei contributi

Il trattamento contabile dei contributi può seguire due metodi, che condividono l'obiettivo di garantire una rilevazione sistematica a Conto economico lungo la vita utile dei cespiti.

Le due alternative sono le seguenti:

- **metodo indiretto:** i contributi sono rilevati come un provento che rappresenta uno storno indiretto dei costi sostenuti ed è epilogo in bilancio nella voce A.5 di Conto economico;
- **metodo diretto:** l'importo dei contributi ricevuti è portato a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferisce.

Con il **metodo indiretto**, il **provento è ripartito** attraverso l'**iscrizione di risconti passivi** lungo la **vita utile** dei **cespiti**, così da rispettare il principio di competenza economica (➔17.8.1.). In questo modo, in ciascun esercizio il Conto economico rappresenta una maggior quota di ammortamento del cespite (che non tiene conto del contributo ricevuto) e un provento rappresentato in A.5 che ne costituisce uno storno indiretto.

Nel caso del **metodo diretto**, invece, il **valore dell'immobilizzazione materiale è ridotto inizialmente** e di conseguenza le quote annue di ammortamento risultano già ridotte in ragione del contributo erogato, con lo stesso effetto finale sul risultato economico e sul patrimonio netto della società.

CASO 22 - Ottenimento di contributi in conto impianti contabilizzati con il metodo diretto

La società acquista un impianto all'inizio dell'esercizio, sostenendo un costo pari a 6.000 euro + IVA. Per tale investimento nello stesso esercizio riceve un contributo in conto capitale pari a 2.000 euro, che viene versato a seguito dell'acquisto sul conto corrente bancario dell'impresa. La vita utile stimata del nuovo impianto è pari a 10 anni.

Il contributo pubblico è registrato in contabilità adottando il metodo diretto.

Alla ricezione della fattura di acquisto si registra:

SP	B.II.2	Impianti	6.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.320	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		7.320

All'ottenimento del contributo:

SP	C.IV.1	Banca c/c	2.000	
SP	B.II.2	Impianti		2.000

In conseguenza della ricezione del contributo pubblico, il valore da ammortizzare dell'impianto è pari a 4.000 invece di 6.000. Conseguentemente le 10 quote annue di ammortamento, nell'ipotesi di metodo a quote costanti, saranno pari a 400 invece di 600 euro.

CASO 23 - Ottenimento di contributi in conto impianti contabilizzati con il metodo indiretto

La società acquista un impianto all'inizio dell'esercizio, sostenendo un costo pari a 6.000 euro + IVA. Per tale investimento nello stesso esercizio riceve un contributo in conto capitale pari a 2.000 euro, che viene versato a seguito dell'acquisto sul conto corrente bancario dell'impresa. La vita utile stimata del nuovo impianto è pari a 10 anni.

Il contributo pubblico è registrato in contabilità adottando il metodo indiretto.

Alla ricezione della fattura di acquisto si registra:

SP	B.II.2	Impianti	6.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.320	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		7.320

All'ottenimento del contributo, la rilevazione contabile è la seguente:

SP	C.IV.1	Banca c/c	2.000	
CE	A.5	Contributi in conto capitale		2.000

Alla chiusura dell'esercizio, la rilevazione contabile è la seguente:

CE	A.5	Contributi in conto capitale	1.800	
SP	E	Risconti passivi		1.800

Come si può notare dal confronto con l'esempio del caso "Ottenimento di contributi in conto impianti contabilizzati con il metodo diretto", anche attraverso il metodo indiretto l'effetto del contributo sul risultato economico dell'esercizio è positivo per un importo pari a 200.

Superbonus e detrazioni fiscali a fronte di interventi edilizi

Le società che beneficiano del c.d. **Superbonus** per le spese relative a immobilizzazioni materiali nell'ambito di interventi edilizi devono rilevare un **credito tributario** e in contropartita un **contributo in conto impianti**.

Il **credito tributario** deve essere valutato secondo il **metodo del costo ammortizzato** (OIC 15, par. 32), al pari degli altri crediti aziendali. Non c'è infatti differenza di valutazione per i crediti il cui realizzo avviene tramite compensazione e quelli che saranno oggetto di cessione a terzi.

Il relativo **contributo in conto impianti** può essere rilevato utilizzando il **metodo diretto o indiretto** (OIC 16). Per qualificarsi come contributo in conto impianti non è infatti necessario che il beneficio comporti l'incasso di disponibilità liquide. Il diritto a compensare debiti tributari può essere quindi assimilato a un contributo in conto capitale, con conseguente applicazione del relativo trattamento contabile.

CASO 24 – Superbonus per interventi edilizi

La società è proprietaria di un immobile in un condominio in cui viene realizzato un intervento di sostituzione di un impianto per la climatizzazione invernale. Si ipotizzi che il costo a carico dell'impresa sia pari a 10.000 euro + IVA al 10% e all'impresa sia riconosciuto un beneficio fiscale pari al 110% della spesa sostenuta (IVA esclusa).

L'azienda registra l'acquisto contabilizzando il contributo con il metodo diretto e valutando il credito tributario secondo il metodo del costo ammortizzato.

Alla ricezione della fattura di acquisto si registra:

SP	B.II.2	Impianti	10.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.000	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		11.000

La società registra il pagamento come segue:

SP	C.IV.1	Banca c/c	11.000	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		11.000

Il beneficio fiscale è quindi rilevato secondo il metodo del costo ammortizzato applicando per semplicità il tasso di interesse implicito del credito:

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	10.000	
SP	B.II.2	Impianti		10.000

Si può infatti presumere che il tasso desumibile dalle condizioni contrattuali non sia significativamente diverso dai tassi di interesse di mercato. Si determina quindi il TIR considerando un flusso in uscita all'anno 0 pari al costo che ha dato origine al beneficio (10.000) e flussi positivi pari alle 5 quote in cui verrà recuperato il beneficio fiscale del 110%, ossia flussi positivi pari a 2.200 euro per i 5 anni successivi.

3. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Continuando ad applicare il metodo del costo ammortizzato negli anni seguenti, la società deve effettuare le rilevazioni sotto indicate.

Anno 1:

SP	D.12	Debiti tributari	2.200	
SP	C.II.5-bis	Crediti tributari		2.200

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	326,35	
SP	C.16	Proventi finanziari		326,35

Anno 2:

SP	D.12	Debiti tributari	2.200	
SP	C.II.5-bis	Crediti tributari		2.200

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	265,20	
SP	C.16	Proventi finanziari		265,20

Anno 3:

SP	D.12	Debiti tributari	2.200	
SP	C.II.5-bis	Crediti tributari		2.200

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	202,06	
SP	C.16	Proventi finanziari		202,06

Anno 4:

SP	D.12	Debiti tributari	2.200	
SP	C.II.5-bis	Crediti tributari		2.200

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	136,86	
SP	C.16	Proventi finanziari		136,86

Anno 5:

SP	D.12	Debiti tributari	2.200	
SP	C.II.5-bis	Crediti tributari		2.200

SP	C.II.5-bis	Crediti tributari	69,53	
SP	C.16	Proventi finanziari		69,53

Per effetto di queste registrazioni, il credito tributario assume nel tempo i seguenti valori:

- anno 0: 10.000 euro;
- anno 1: 8.126,35 euro;
- anno 2: 6.191,55 euro;
- anno 3: 4.193,61 euro;

- anno 4: 2.130,47 euro;
- anno 5: 0 euro.

AMMORTAMENTO

3.4.

Processo di ammortamento

3.4.1.

Attraverso il processo di ammortamento il **costo** di un'**immobilizzazione materiale** viene **ripartito** secondo il **principio** della **competenza economica** (➔17.8.1.) tra gli esercizi della sua **vita utile** in relazione con la sua **residua** possibilità di **utilizzo**.

In altri termini, la quota di ammortamento annualmente imputata a Conto economico rappresenta il costo riconducibile all'utilizzo del cespite per l'esercizio in chiusura e allo stesso tempo riduce progressivamente il valore netto contabile dell'immobilizzazione rappresentato a Stato patrimoniale.

In linea generale, tutti i cespiti devono essere assoggettati ad ammortamento, ad **eccezione** de:

- i **cespiti** la cui **utilità non si esaurisce nel tempo** (per esempio, i terreni e le opere d'arte);
- le **immobilizzazioni in corso**, che non essendo ancora completate non sono disponibili per l'uso e non cedono valore alla combinazione produttiva;
- gli **acconti** versati a fornitori di immobilizzazioni materiali, che pur essendo riepilogati nell'aggregato B.II di Stato patrimoniale, rappresentano crediti collegati all'investimento in immobilizzazioni ancora da concludere (➔3.12.). Essi sono, infatti, valori di natura finanziaria e non costituiscono ancora costi collegati all'acquisizione di fattori produttivi a fecondità ripetuta.

L'**avvio** del processo di **ammortamento** corrisponde al momento in cui l'**immobilizzazione** è disponibile e **pronta per l'uso** (OIC 16, par. 61).

Per i cespiti acquistati nel corso dell'esercizio è possibile applicare la metà dell'aliquota normale di ammortamento solo se il costo così determinato non si discosta in modo significativo dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. In tale previsione è possibile ravvisare un'applicazione del postulato dell'irrelevanza informativa (art. 2413, c. 4, c.c.) relativa all'area delle immobilizzazioni tecniche. Tale impostazione è evidente anche nel dettato del principio contabile OIC 16 che precisa come la regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso (OIC 16, par. 61).

CASO 25 - Registrazione dell'ammortamento di cespiti acquistati nel corso dell'esercizio

Nel secondo semestre dell'esercizio la società acquista attrezzature industriali da un fornitore specializzato per un corrispettivo di 3.000 euro + IVA con pagamento dilazionato.

SP	B.II.3	Attrezzature industriali	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		3.660

Per tali attrezzature, l'azienda stima una vita utile pari a 10 anni e stabilisce di effettuare l'ammortamento utilizzando quote costanti. Esclusivamente con riferimento al primo esercizio, la società opta per l'applicazione di un'aliquota di ammortamento dimezzata rispetto a quella normale, in considerazione del fatto che il costo così determinato non si discosta in modo significativo dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. Al termine dell'esercizio, tali attrezzature vengono quindi ammortizzate rilevando contabilmente un costo di 150, determinato come la metà della quota normale di 300 (3.000/10).

CE	B.10.b	Ammortamento attrezzature	150	
SP	B.II.3	Attrezzature industriali		150

L'ammortamento è calcolato anche sui **cespiti temporaneamente non utilizzati** (OIC 16, par. 57). Si interrompe solo nel caso di immobilizzazioni non più utilizzabili (➔3.3.2.).

Da un punto di vista contabile, la **rilevazione** degli **ammortamenti** può essere eseguita **in conto** (accreditando direttamente il conto intestato all'immobilizzazione ammortizzata per ridurne il saldo) o

fuori conto (costituendo un fondo ammortamento il cui importo riduce il valore residuo dell'immobilizzazione nella presentazione a Stato patrimoniale).

La registrazione contabile della quota annua di ammortamento delle immobilizzazioni materiali può essere eseguita con le seguenti scritture.

CASO 26 - Registrazione dell'ammortamento in conto

Si ammortizzano in conto gli impianti aziendali per una quota annua di 15.000.

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	15.000	
SP	B.II.2	Impianti		15.000

CASO 27 - Registrazione dell'ammortamento fuori conto

Si registra la quota di ammortamento annua dei macchinari, pari a 12.500, con fondo ammortamento.

CE	B.10.b	Ammortamento macchinari	12.500	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento macchinari		12.500

In entrambe le alternative di registrazione (ammortamento in conto o fuori conto), a Stato patrimoniale il cespite è presentato al proprio valore netto contabile, ossia al netto delle quote ammortamento accumulate con o senza l'evidenza di fondi ammortamento.

L'ammortamento deve essere effettuato in modo "sistematico", deve cioè essere determinato facendo riferimento a un **piano di ammortamento** economico-tecnico, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione (OIC 16, par. 62).

La redazione del piano di ammortamento comporta la definizione dei seguenti elementi:

- il **valore** da ammortizzare;
- la **residua** possibilità di **utilizzazione**;
- i **metodi** di ammortamento.

Il piano di ammortamento deve essere periodicamente rivisto (OIC 16, par. 70).

Qualora intervengano mutamenti rispetto alla stima iniziale di questi tre elementi, è necessario modificare il piano di ammortamento e tale scelta costituisce un cambiamento di stima contabile da trattare secondo quanto previsto dall'OIC 29.

3.4.2. Valore da ammortizzare

Il valore da ammortizzare è pari alla **differenza** tra (OIC 16, par. 11):

- il **costo** dell'**immobilizzazione**, come sopra determinato;
- il suo **valore residuo** al termine del periodo di vita utile, se determinabile.

Il valore residuo del cespite è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile, considerato **al netto** dei **presumibili costi di rimozione**.

La sua prima stima avviene al momento della redazione del piano di ammortamento e deve essere effettuata facendo riferimento ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili per caratteristiche tecniche e processo di utilizzazione.

In seguito, la stima va periodicamente rivista per verificare se è ancora valida.

Se dopo la revisione della stima del **valore residuo** quest'ultimo **supera o eguaglia** il **valore netto contabile** dell'**immobilizzazione**, l'**ammortamento** del bene deve essere **interrotto**.

Il valore residuo è spesso così esiguo rispetto al costo dell'immobilizzazione, e la sua stima così incerta, soprattutto a fronte di una vita utile attesa prolungata, che generalmente se ricorrono tali condizioni non se ne tiene conto nella determinazione del valore da ammortizzare. In questi casi, conseguentemente, il valore da ammortizzare corrisponde al **costo** al quale il cespite è stato **inizialmente registrato in contabilità**.

Se i costi di rimozione stimati eccedono il prezzo di realizzo del cespite al termine della sua vita utile, la differenza è accantonata lungo la vita utile del cespite attraverso l'iscrizione pro quota di un fondo spese, che può essere denominato "fondo di ripristino e bonifica" o in modo simile (OIC 16, par. 62) (➔ 10.6.6.).

Residua possibilità di utilizzazione

3.4.3.

La stima della residua possibilità di utilizzazione è effettuata attraverso la previsione della **vita utile** del cespite, intesa come il periodo di tempo in cui si prevede che il cespite sarà utilizzato dall'impresa (OIC 16, par. 8). La vita utile non è legata semplicemente alla durata fisica dell'immobilizzazione, bensì alla sua durata economica in relazione all'utilità per l'impresa, che è spesso inferiore rispetto alla durata fisica (OIC 16, par. 63).

Per valutare la residua possibilità di utilizzazione rilevano, in particolare:

- il **deterioramento fisico** legato al trascorrere del tempo;
- il grado di **utilizzo**;
- l'esperienza relativa alla **durata economica** dei cespiti della società e del suo settore di attività;
- le **stime** effettuate dai produttori del cespite;
- le **perizie**;
- l'**obsolescenza tecnologica** cui sono soggetti sia il cespite, sia il prodotto per cui viene adoperato;
- la correlazione con l'utilizzo di altri cespiti (con eventuale considerazione della loro vita utile, se inferiore);
- i **piani aziendali** per il rinnovo delle immobilizzazioni;
- le **condizioni di utilizzo**, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti), e così via;
- le politiche di **manutenzione e riparazione**, che possono ridurre o incrementare (anche se non indefinitamente) la vita utile del cespite;
- i **fattori ambientali**;
- i fattori economici o legali che impongono **limiti all'utilizzo**.

Al fine della valutazione dell'obsolescenza tecnologica, assumono rilievo la **ricorrenza** dei **cambiamenti tecnologici**, le nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, e così via.

Le stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione devono essere periodicamente riesaminate e, qualora esse subiscano variazioni, il valore netto contabile dell'immobilizzazione deve essere ripartito in base alla nuova vita utile stimata, motivando la modifica in Nota integrativa.

CASO 28 - Modifica della vita utile di un macchinario

Dopo 5 anni di utilizzo, la società rivede il piano di ammortamento di un macchinario alla luce del fatto che, visto il suo stato di piena efficienza, la vita utile residua è stimabile in 3 anni, invece dei 2 anni originariamente indicati nel piano di ammortamento.

Sulla base del piano di ammortamento così aggiornato l'impresa registra la quota di ammortamento relativa al quinto anno di utilizzo del cespite, che presenta un costo storico di 3.500 e un fondo ammortamento accumulato nei 4 anni precedenti pari a 2.000.

Alla luce delle informazioni sopra riportate, il valore netto contabile di 1.500 viene ripartito sulla vita utile residua rivista, pari a 4 anni (il quinto, di cui si registra la quota di ammortamento, e i tre seguenti).

CE	B.10.b	Ammortamento macchinari	375
SP	B.II.2	Fondo ammortamento macchinari	375

Se il cespite comprende **componenti, pertinenze o accessori con vita utile differente** rispetto al cespite principale (ad esempio l'ascensore rispetto allo stabile), l'**ammortamento** di questi componenti deve essere **calcolato separatamente** rispetto a quello del **cespite principale**, a eccezione dei soli casi in cui tale operazione non sia praticabile o significativa (OIC 16, par. 69).

I cespiti completamente ammortizzati, qualora dopo il completamento dell'ammortamento siano ancora funzionanti, devono essere **mantenuti in bilancio**, evidenziando il costo originario e gli ammortamenti cumulati in Nota integrativa (OIC 16, par. 91). Essi devono essere quindi **stralciati solo** al momento della loro effettiva **alienazione o rimozione**.

Peraltro l'ammortamento, se è effettuato correttamente, dovrebbe distribuirsi sulla vita utile, per cui non dovrebbe verificarsi l'ipotesi di beni ancora funzionanti, ma già completamente ammortizzati. In tal caso, è evidente che gli ammortamenti, quanto meno negli ultimi anni di vita del cespite, avrebbero dovuto accorgersi che gli ammortamenti erano "eccessivi" e provvedere ad adeguare il piano di ammortamento.

3.4.4. Metodi di ammortamento

Il **metodo di ammortamento** prescelto deve garantire una razionale e sistematica imputazione del valore dell'immobilizzazione materiale durante la sua vita utile stimata (OIC 16, par. 64).

I metodi di ammortamento ammissibili, che rispondono a questa finalità sono:

- il metodo a **quote costanti**;
- il metodo a **quote decrescenti**;
- il metodo per **unità di prodotto**.

È invece espressamente vietato l'utilizzo dei seguenti metodi di ammortamento:

- il **metodo a quote crescenti**, in contrasto con il principio della prudenza;
- i metodi in cui le quote di ammortamento sono determinate in ragione dei **ricavi** ovvero dei **risultati economici della società**, di un suo ramo o divisione (OIC 16).

Metodo a quote costanti

Prevede semplicemente che il **valore** da **ammortizzare** sia ripartito in misura costante **dividendolo** per il numero di **anni** di durata della **vita utile** del **cespite**. Esso è indicato dall'OIC come preferibile per il calcolo ed è indubbiamente il più diffuso, risulta di **facile applicazione** e favorisce la **comparabilità dei bilanci**.

Esso si basa sull'ipotesi (evidentemente semplificatrice) che il bene oggetto di ammortamento **ceda** la propria **utilità** in **misura omogenea** nell'arco della propria vita utile.

CASO 29 - Ammortamento di impianto a quote costanti

La società ha acquisito un impianto al costo storico di 5.000 euro e il piano di ammortamento prevede che esso venga ammortizzato a quote costanti lungo vita utile stimabile in 5 anni.

Prudenzialmente, il valore residuo al termine della vita del bene è considerato pari a zero, mentre non sono previsti oneri di rimozione del cespite al termine della sua vita utile.

Alla luce delle informazioni sopra riportate, il costo storico di 5.000 euro viene ripartito sulla vita utile pari a 5 anni, imputando a ogni esercizio una quota annua di ammortamento pari a 1.000 euro. Al termine di ciascuno dei 5 anni, salvo successive eventuali variazioni della vita utile stimata, si eseguirà quindi la seguente scrittura:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	1.000	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti		1.000

Metodo a quote decrescenti

È applicato nei casi in cui l'**immobilizzazione** è **sfruttata** più intensamente **nei primi** anni di **utilizzo**. Si basa sull'ipotesi che questo sia il risultato sia di una **maggiore efficienza tecnica**, che si riduce col passar del tempo, sia di **minori costi di manutenzione**, anch'essi crescenti man mano che il cespite è utilizzato da più anni.

CASO 30 - Ammortamento di impianto a quote decrescenti

La società ha acquisito un impianto al costo storico di 3.000 euro e il piano di ammortamento prevede che esso venga ammortizzato a quote costanti lungo vita utile stimabile in 3 anni.

Prudenzialmente, il valore residuo al termine della vita del bene è considerato pari a zero, mentre non sono previsti oneri di rimozione del cespite al termine della sua vita utile.

Alla luce delle informazioni sopra riportate, il costo storico di 3.000 euro viene ripartito sulla vita utile pari a 3 anni, imputando a ogni esercizio una quota annua di ammortamento di importo decrescente.

Il metodo più semplice per applicare tale criterio corrisponde all'utilizzo per ogni anno di un tasso pari al rapporto tra il numero di anni residui di vita utile e la somma dei numeri che rappresentano l'intera vita utile stimata del cespite.

Al termine del primo anno si applica quindi un'aliquota di ammortamento pari a $3/(3+2+1)$, ossia al 50%, eseguendo la seguente registrazione contabile:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	1.500	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti		1.500

L'aliquota di ammortamento da applicare al termine del secondo anno si determina come $2/(3+2+1)$, ossia 33%, come riportato nella registrazione contabile che segue:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	990	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti		990

L'aliquota di ammortamento da applicare al termine del terzo anno è pari al 17%, determinato come risultato di $1/(3+2+1)$. L'utilizzo di tale aliquota porta a zero il valore netto contabile del cespite, giunto al termine della propria vita utile. Si riporta di seguito la relativa registrazione contabile:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	510	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento macchinari		510

Complessivamente, il valore ammortizzato è pari all'intero costo storico (1.500+990+510), tuttavia il suo impatto a Conto economico si riduce progressivamente all'aumentare della vita utile del cespite, in linea con l'ipotesi che quest'ultimo offra il suo contributo maggiore nei suoi primi esercizi di vita.

Metodo per unità di prodotto

Prevede di imputare a ciascun esercizio una **quota di ammortamento** calcolata come il **rapporto** tra le **quantità prodotte** nell'anno e le quantità di **produzione totale** prevista durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

L'adozione di questo metodo è possibile quando esso fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità che l'impresa può trarre dal cespite nell'arco della sua vita utile.

CASO 31 - Ammortamento di impianto con il metodo per unità di prodotto

La società ha acquisito un impianto al costo storico di 3.000 euro e il piano di ammortamento prevede che esso venga ammortizzato secondo il metodo per unità di prodotto, che richiede la stima della quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

Prudenzialmente, il valore residuo al termine della vita del bene è considerato pari a zero, mentre non sono previsti oneri di rimozione del cespite al termine della sua vita utile. Si stima che nell'arco dell'intera vita utile del cespite possano essere prodotti 1.000.000 di unità di prodotto.

Alla luce delle informazioni sopra riportate, il costo storico di 3.000 euro viene ripartito imputando a ogni esercizio una quota annua di ammortamento derivante dal rapporto tra le unità prodotte nell'anno e la produzione complessiva prevista.

Al termine del primo anno l'impianto ha prodotto 100.000 unità, pari al 10% della produzione totale stimata. L'ammortamento viene quindi rilevato eseguendo la seguente registrazione contabile:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	300	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti		300

L'aliquota di ammortamento da applicare al termine del secondo anno si determina come rapporto tra il numero di unità prodotte nell'esercizio, pari a 200.000, e la produzione totale prevista, pari al 20%, come riportato nella registrazione contabile che segue:

CE	B.10.b	Ammortamento impianti	600	
SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti		600

Tale determinazione viene ripetuta al termine di ogni esercizio fino al raggiungimento della produzione complessiva, fatta salva di rivedere le stime anche di quest'ultimo valore qualora l'impianto fosse in condizione di proseguire la produzione oltre le quantità inizialmente previste.

Cambio del metodo di ammortamento

Il metodo di ammortamento prescelto è riesaminato quando non risponde più alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento. La modifica del metodo è una **modifica di stima contabile** ai sensi dell'OIC 29 e va quindi contabilizzato prospetticamente.

Nel caso del passaggio **dall'ammortamento a quote costanti al metodo per unità di prodotto**, per esempio, la società:

- stima la **capacità produttiva residua** dell'immobilizzazione alla data del cambiamento di metodo di ammortamento (A);
- determina le **quantità prodotte** nell'esercizio alla data del cambiamento di metodo di ammortamento (B);
- calcola la **quota di ammortamento** da imputare a Conto economico moltiplicando il rapporto tra B e A (sopra indicati) per il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni effettuate fino a quel momento) al tempo del cambiamento di metodo.

Le modifiche dei criteri di ammortamento, così come dei coefficienti applicati, devono essere motivate in **Nota integrativa** (art. 2426, c. 2, c.c.).

La **pandemia da Covid-19**, in quanto fattore non prevedibile ed estraneo alla dinamica aziendale, potrebbe aver provocato un utilizzo delle immobilizzazioni soggette ad ammortamento del tutto diverso dal passato. In linea generale e fatte salve le singole specificità, gli effetti della pandemia sull'operatività delle imprese possono rappresentare un valido motivo per rivalutare l'adeguatezza del modello contabile di ammortamento (Bozza di comunicazione OIC sui metodi di ammortamento).

In particolare, il **metodo di ammortamento per unità di prodotto** potrebbe essere più rappresentativo della residua possibilità di utilizzazione di un'immobilizzazione, alla luce del lock-down e della riduzione nei livelli di produzione.

3.4.5. Sospensione dell'ammortamento nella normativa emergenziale Covid

Nei bilanci 2020 redatti secondo il Codice civile e i principi contabili OIC, è possibile **non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (D.L. n. 104/2020 art. 60, c. 7-bis). In caso si decida di applicare questa deroga all'art. 2426, c. 1, n. 2) c.c., i cespiti mantengono quindi il valore di iscrizione risultante dall'ultimo bilancio regolarmente approvato.

La **quota di ammortamento** non imputata in applicazione di questa deroga è **successivamente iscritta nel Conto economico dell'esercizio successivo** e con lo stesso criterio sono differite anche le quote successive. L'effetto di tale opzione è quello di prolungare così il piano di ammortamento originario di un anno.

Questa misura emergenziale **potrà essere estesa agli esercizi successivi** con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2.

Le imprese che si avvalgono di questa facoltà devono accantonare a una **riserva di utili indisponibile** la quota di ammortamento non imputata a Conto economico. Se l'utile non è capiente, esso viene integrato con riserve di utili o di capitale disponibili, e in mancanza di queste è integrata per la parte residua con gli utili degli esercizi successivi (D.L. n. 104/2020 art. 60, c. 7-ter).

In **Nota integrativa** devono essere esposte:

- le **ragioni** della deroga;
- l'iscrizione e l'importo della corrispondente **riserva indisponibile**;
- l'**influenza sulla rappresentazione** patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio (D.L. n. 104/2020 art. 60, c. 7-quater).

Anche nel caso di sfruttamento di questa deroga, le quote di ammortamento sospese sono **deducibili dall'IRES e dall'IRAP** a prescindere dall'imputazione a Conto economico (D.L. n. 104/2020 art. 60, c. 7-quinquies).

Questa norma comporta quindi un disallineamento tra valori civili e valori fiscali, con la conseguente necessità di stanziare **imposte differite passive**, che verranno utilizzate:

- nell'ultimo periodo di ammortamento civilistico, in cui il Conto economico riporterà le quote di ammortamento già dedotte in un esercizio precedente; o
- in un momento precedente in caso di alienazione del cespite.

SVALUTAZIONE

3.5.

Determinazione delle perdite durevoli di valore

3.5.1.

Il valore di un'immobilizzazione materiale può subire una riduzione non soltanto per effetto del processo di ammortamento, che rappresenta la ripartizione del suo costo lungo la sua vita utile, ma anche a seguito di **svalutazioni** per perdite durevoli di valore, emerse a seguito di un **test di recuperabilità del valore** del bene (*impairment test*).

Test di recuperabilità del valore del bene (impairment test)

La verifica consta di più fasi successive (OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali"):

- si valuta, a ogni data di riferimento del bilancio, la presenza di **indicatori di perdite durevoli di valore** con riguardo alle immobilizzazioni materiali;
- in caso di presenza dei suddetti indicatori, la società stima il **valore recuperabile** delle immobilizzazioni;
- qualora il **valore recuperabile** delle immobilizzazioni risulti durevolmente **inferiore** rispetto al **valore netto contabile**, occorre procedere a una **svalutazione** (OIC 9).

Confronto tra valore recuperabile e valore netto contabile - Una volta rilevata la presenza di indicatori di perdita di valore, che danno avvio al processo, anche il confronto tra valore recuperabile e valore netto contabile avviene per fasi successive. Si ricorda infatti che il **valore recuperabile** rappresenta il **maggior valore tra**:

- il suo **fair value**, al netto dei costi di vendita, ove il *fair value* corrisponde al prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione;
- il suo **valore d'uso** (ovvero la capacità di ammortamento per le aziende di minori dimensioni che possono applicare l'approccio semplificato) (►3.5.6.).

La **determinazione** di questi due valori avviene secondo questa **sequenza**:

- in primo luogo, viene stimato il **fair value** e se questo è **superiore** al **valore netto contabile** il **processo si interrompe** senza effettuare alcuna svalutazione;
- solo nei casi in cui il **fair value** al netto dei costi di vendita è **inferiore** rispetto al **valore netto contabile** del cespite, si procede con la **stima del valore d'uso**;
- se il valore d'uso è **superiore** al **valore netto contabile**, non deve essere effettuata alcuna svalutazione, mentre in caso contrario il valore del cespite deve essere ridotto fino all'importo del suo **valore recuperabile**.

Tale sequenza è sintetizzabile nelle tre seguenti domande:

1. esiste un indicatore di perdita? Se non esiste non è necessario né svalutare, altrimenti si passa al punto successivo;
2. il *fair value* è superiore al valore netto contabile? Se la risposta è affermativa, la società non deve svalutare, altrimenti si procede il test con il punto successivo;
3. il valore d'uso è superiore al valore netto contabile? Se la risposta è positiva, non bisogna svalutare, in caso contrario il valore del cespite deve essere ridotto fino all'importo del suo valore recuperabile.

La **differenza** tra il valore netto contabile del cespite per cui si è identificata una perdita durevole di valore e il suo valore recuperabile rappresenta un **costo di competenza** dell'**esercizio** in cui la perdita durevole è stata stimata, inviato a Conto economico nella voce B.10.c) "**Altre svalutazioni delle immobilizzazioni**".

CASO 32 - Svalutazione di attrezzature

Al termine dell'esercizio, in seguito alla registrazione della quota annua di ammortamento, la società rileva l'esistenza di indicatori che segnalano potenziali perdite di valore delle proprie attrezzature, che presentano un valore netto contabile pari a 2.000 euro (costo di acquisto: 5.000 euro, fondo ammortamento: 3.000 euro).

Si procede quindi alla determinazione del valore recuperabile, a partire dalla stima del *fair value*, che risulta pari a 1.800 euro. Poiché tale valore è inferiore al valore netto contabile del cespite, la società calcola anche il valore d'uso attraverso l'attualizzazione dei flussi di cassa futuri attesi. L'esito di tale procedimento restituisce un valore d'uso pari a 1.700.

Sulla base di tali informazioni, l'azienda deve svalutare le proprie attrezzature per 200, ossia per la differenza tra il valore netto contabile (2.000) e il valore recuperabile, rappresentato dal maggiore tra *fair value* (1.800) e valore d'uso (1.700).

CE	B.10.c	Svalutazione attrezzature	200	
SP	B.II.3	Fondo svalutazione attrezzature		200

Si specifica che anche le svalutazioni di immobilizzazioni precedentemente rivalutate in applicazione di leggi speciali (con impatto a riserva del netto) devono transitare per il Conto economico, salvo eventuale diversa previsione di legge (OIC 16).

In caso di perdite di valore riconducibili a eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale, queste sono collocate nella voce B.14 del Conto economico (OIC 16).

3.5.2. Indicatori di potenziali perdite di valore

A ogni data di riferimento del bilancio, l'azienda valuta se esiste un indicatore che segnali una possibile riduzione di valore del cespite.

Tra i **possibili indicatori** da considerare si segnalano (OIC 9, par. 17):

- **riduzione significativa del valore di mercato** di un'attività durante l'esercizio, superiore rispetto a quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l'uso normale del cespite;
- **variazioni** significative con **effetto negativo** per la società nell'ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta, avvenute nel corso dell'esercizio o previste in futuro prossimo;
- **aumento dei tassi di interesse di mercato** o altri tassi di rendimento degli investimenti, con probabile impatto sul tasso di attualizzazione utilizzato nel calcolo del valore d'uso di un'attività, e che riducano il *fair value*;
- valore contabile delle **attività nette** della società **superiore** al loro *fair value* stimato della società;
- evidente **obsolescenza** o deterioramento fisico di un'attività;
- **significativi cambiamenti** con **effetto negativo** sulla società avvenuti nell'esercizio o previsti nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata.

Questi ultimi cambiamenti comprendono, a titolo di esempio (OIC 9, par. 17f), casi in cui:

- l'attività **non** è più utilizzata;
- ci sono **piani di dismissione o ristrutturazione** nel settore operativo del cespite;
- la società **pianifica di vendere** l'attività prima della data prevista in precedenza;
- viene rivista la **vita utile** dell'immobilizzazione;
- l'informativa interna evidenzia o fa prevedere che l'**andamento economico** di un'attività è stato o sarà peggiore delle previsioni.

Se nessun indicatore segnala perdite potenziali, l'azienda non procede oltre nelle valutazioni e non effettua alcuna svalutazione. In caso contrario, è necessario procedere alla **stima del valore recuperabile**, e conseguentemente a una svalutazione qualora quest'ultimo fosse inferiore al valore netto contabile.

Nei casi in cui la società identifichi segnali di **potenziali perdite di valore**, a prescindere dal fatto che il processo di *impairment* conduca a una svalutazione, ciò può rendere opportuna una **revisione del piano di ammortamento del cespite**, per esempio apportando modifiche alla vita utile residua o al valore residuo (OIC 9, par. 18).

3.5.3. Valore recuperabile

Il valore recuperabile di un'immobilizzazione materiale rappresenta il **maggiore** tra il suo *fair value* (al **netto dei costi di vendita**) e il suo **valore d'uso** (OIC 9, par. 19).

Come sopra indicato, non è sempre necessario stimare sia il *fair value* sia il valore d'uso per stabilire se è necessario effettuare una svalutazione. È infatti sufficiente che uno dei due superi il **valore netto contabile** per concludere che non bisogna svalutare il cespite.

Più in generale, se c'è ragione di ritenere che il *fair value* approssimi il valore d'uso, non è necessario procedere alla stima di quest'ultimo (OIC 9, par. 20).

Unità generatrici di flussi di cassa

Nei casi in cui non risulta possibile stimare il **valore recuperabile** di una singola attività, poiché **non produce flussi di cassa autonomi**, è necessario determinare il valore recuperabile dell'unità generatrice di flussi di cassa (UGC) a cui il cespite appartiene (OIC 9, par. 15).

Per unità generatrice di flussi di cassa si intende il **più piccolo gruppo** identificabile di **attività** che include l'**immobilizzazione materiale** oggetto di **valutazione** e genera **flussi finanziari** in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività (OIC 9, par. 8).

Nella stima del valore recuperabile di un'unità generatrice di flussi di cassa si applica lo stesso processo previsto per i singoli cespiti (OIC 9, par. 19).

Qualora al termine di questo processo la **perdita durevole di valore** sia rilevata su un'unità generatrice di flussi di cassa, essa deve essere imputata a riduzione del valore contabile delle attività che fanno parte dell'unità nel seguente ordine (OIC 9, par. 27):

- all'avviamento allocato sull'unità generatrice di flussi di cassa;
- in seguito, alle altre attività **proporzionalmente**, sulla base del valore contabile di ciascuna attività che fa parte dell'unità generatrice di flussi di cassa.

CASO 33 - Svalutazione a seguito dell'applicazione dell'approccio standard a un'unità generatrice di flussi di cassa (UGC)

La società effettua il test di recuperabilità del valore su un'UGC composta dalle seguenti immobilizzazioni:

Attività	Valore netto contabile
Impianti	40.000
Macchinari	20.000
Avviamento	10.000
Totale	70.000

A seguito dell'identificazione di indicatori di potenziali perdite di valore, la società stima il *fair value* della UGC in 50.000 euro. Dal momento che tale importo è inferiore rispetto al valore netto contabile, procede anche alla determinazione del valore d'uso, attraverso l'attualizzazione dei flussi di cassa attesi dalla UGC.

Il valore d'uso, determinato su un orizzonte temporale di 5 anni, risulta pari a 57.000 euro.

È quindi necessario procedere a una svalutazione per la differenza tra il valore netto contabile della UGC (70.000) e il suo valore recuperabile, che in questo caso corrisponde al valore d'uso (57.000). La svalutazione (13.000) è imputata in prima battuta all'avviamento (10.000) e in seguito alle due categorie di immobilizzazioni materiali in ragione del loro valore netto contabile.

CE	B.10.c	Svalutazione immobilizzazioni	13.000
SP	B.I.5	Fondo svalutazione avviamento	10.000
SP	B.II.2	Fondo svalutazione impianti	2.000
SP	B.II.2	Fondo svalutazione macchinari	1.000

Fair value

3.5.4.

Il *fair value* rappresenta il **prezzo** che si percepirebbe per la **vendita** di un'**attività** ovvero che si pagherebbe per il **trasferimento** di una **passività** in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

La stima più accurata del *fair value* di un cespite è costituita dal **prezzo pattuito** in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo. In loro assenza, il *fair value* è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una **libera transazione** tra parti consapevoli e disponibili, anche alla luce del risultato di recenti transazioni per attività simili che hanno avuto luogo nell'ambito dello stesso settore industriale.

Al *fair value* così determinato devono essere quindi **sottratti i costi di vendita** per ottenere il valore da confrontare con il valore d'uso al fine di stimare il valore recuperabile del cespite, che corrisponde al maggiore tra i due.

3.5.5. Valore d'uso

Il valore d'uso rappresenta il **valore attuale** dei **flussi di cassa attesi** da un'attività (o da un'unità generatrice di flussi di cassa) lungo la sua vita utile (OIC 9, par. 6).

Nella prassi, la formula più diffusa per la sua determinazione è la seguente:

$$\text{Valore d'uso} = \frac{\sum_{i=1}^n CF_i}{(1+r)^i} + \text{Valore finale}$$

dove:

CF_i corrisponde al flusso di cassa dell'anno i ;

n rappresenta l'anno finale di previsione analitica dei flussi di cassa;

r è il tasso di attualizzazione.

Il valore finale è invece stimato secondo questa formula:

$$\text{Valore finale} = \frac{CF_n * (1+g)}{(1+r)^n} \frac{r-g}{r-g}$$

dove (oltre alle variabili sopra definite):

g rappresenta il tasso di crescita dei flussi nel lungo termine.

Ai fini della sua determinazione è necessario:

- **stimare i flussi finanziari** futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività;
- stimare i **flussi di cassa futuri** derivanti dalla sua dismissione finale (ai fini della determinazione del valore finale);
- prevedere e **applicare** un **tasso di sconto** appropriato per l'attualizzazione dei flussi finanziari futuri relativi all'orizzonte temporale di previsione analitica (nella formula sopra riportata, corrispondenti a n);
- stimare un **tasso di crescita** (g) dei flussi nel lungo termine, da utilizzare per la determinazione del valore finale.

Flussi finanziari attesi

I flussi finanziari che si prevede siano generati dalle immobilizzazioni materiali devono essere stimati facendo riferimento alle loro **condizioni correnti** e comprendono (OIC 9, par. 23):

- gli **incassi previsti** derivanti dall'uso continuativo dell'attività;
- i **pagamenti futuri** ritenuti necessari per generare i flussi finanziari di cui al punto precedente (compresi quelli previsti per rendere l'attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o allocati all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente;
- i **flussi finanziari netti**, ove esistenti, che si prevede di ricevere (ovvero versare) per la dismissione dell'attività alla fine della sua vita utile, in una transazione regolare tra operatori di mercato alla data di valutazione.

La fonte per la stima di tali flussi è rappresentata dai **piani** o dalle **previsioni approvati** dall'**organo amministrativo** più recenti a disposizione, che generalmente sono redatti prendendo a riferimento un orizzonte temporale non superiore a 5 anni.

Per gli anni successivi è possibile utilizzare piani aziendali, ove esistenti, oppure applicare un **tasso di crescita** stabile o in diminuzione, ad eccezione dei casi in cui possa essere giustificato un tasso crescente.

Il tasso di crescita previsto oltre l'orizzonte di piano non deve eccedere il tasso medio di crescita a lungo termine della produzione, dei settori industriali, del Paese o dei Paesi in cui la società opera, o dei mercati nei quali il bene utilizzato è inserito, a meno che questa scelta non possa essere giustificata.

I flussi finanziari da attualizzare **non** possono invece comprendere (OIC 9, parr. 24-25):

- flussi derivanti da **attività di finanziamento**;

- **pagamenti o rimborsi fiscali**;
- **investimenti futuri** per cui l'impresa non abbia già un obbligo;
- flussi derivanti da **future ristrutturazioni** per cui la società non si è ancora impegnata;
- flussi previsti in relazione a un **atteso miglioramento del rendimento** aziendale.

Tasso di attualizzazione

Il **tasso di sconto** da applicare ai flussi finanziari attesi per determinare il valore d'uso deve presentare le seguenti caratteristiche:

- è espresso al **loro delle imposte**;
- riflette le **valutazioni correnti del mercato** del valore temporale del denaro e dei rischi specifici delle attività per cui non sono stati rettificati i flussi finanziari attesi;
- non riflette i rischi per cui sono già state rettificate le stime dei flussi finanziari.

Il tasso di attualizzazione corrisponde al **rendimento** che **richiederebbero** gli **investitori** per un investimento tale da generare **flussi finanziari equivalenti** a quelli **attesi** dal cespite con riguardo a importi, tempi e rischio.

La stima del tasso avviene:

- attraverso il **tasso implicito** adottato per attività simili o nelle contrattazioni presenti sul mercato;
- attraverso il **costo medio ponderato** del capitale della società.

Approccio semplificato

3.5.6.

Società che possono avvalersi dell'opzione

La determinazione di perdite di valore può avvenire secondo un **approccio semplificato** riservato alle società che per **due esercizi consecutivi non** superino nel proprio bilancio d'esercizio **due dei tre** seguenti **limiti** (OIC 9, par. 30):

- numero medio dei dipendenti durante l'esercizio: **50 unità**;
- totale attivo: **4,4 milioni di euro**;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: **8,8 milioni di euro**.

Tali soglie, attualmente coincidenti con quelle per la redazione del bilancio in forma abbreviata, sono state riviste (e ridotte) nell'aggiornamento dell'OIC 9 di dicembre 2016 e sono in vigore a partire dai bilanci con esercizio avente inizio a partire **dal 1° gennaio 2017** o da data successiva (OIC 9, par. 45).

L'approccio semplificato non può essere adottato per il bilancio consolidato.

Pur fondandosi sulla stessa logica di quello esposto nei paragrafi precedenti, l'approccio semplificato contiene **due** principali **semplificazioni** destinate alle imprese di minori dimensioni. Tali variazioni (relative al perimetro delle unità generatrici di flussi di cassa e ai flussi da utilizzare per determinare il valore recuperabile) sono giustificate dal fatto che la loro applicazione a società di minori dimensioni non conduce a risultati significativamente diversi da quelli dell'approccio ordinario.

Valore recuperabile

Anche nell'approccio semplificato, a ogni data di riferimento del bilancio, se esiste un indicatore che segnali una possibile riduzione di valore del cespite, la società deve confrontare il valore recuperabile delle immobilizzazioni con il loro valore netto contabile, effettuando una **svalutazione** qualora il secondo sia inferiore al primo. Il valore recuperabile si basa in questo caso sulla **capacità di ammortamento dei futuri esercizi** o sul **fair value**, se superiore. In altri termini, il **test di recuperabilità** del valore delle immobilizzazioni viene effettuato basandosi sui **flussi di reddito** (e non finanziari) prodotti dall'intera società (senza una verifica autonoma per ogni immobilizzazione o unità generatrice di cassa).

Solo nel caso in cui l'azienda sia caratterizzata da una struttura produttiva articolata in rami d'azienda con produzione di flussi autonomi, è preferibile determinare la capacità di ammortamento con riferimento ai singoli rami d'azienda (OIC 9, par. 32).

La **capacità di ammortamento** di un determinato esercizio è rappresentata dal **marginale economico** che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti. Essa è calcolata sottraendo algebricamente al risultato economico dell'esercizio gli ammortamenti delle immobilizzazioni (OIC 9, par. 9).

La **capacità di ammortamento** deve essere determinata:

- basandosi sulla **struttura produttiva** esistente;
- tenendo conto di eventuali **valori economici significativi**, determinati in base ai flussi di benefici netti che possano essere prodotti dalle immobilizzazioni oltre il periodo di previsione esplicita (generalmente non superiore a 5 anni).

Il **test di verifica** delle **recuperabilità** delle immobilizzazioni risulta **superato** quando i flussi di reddito della gestione futura mostrano che la **capacità di ammortamento** complessiva (relativa all'orizzonte temporale preso a riferimento) è tendenzialmente **sufficiente** a garantire la copertura degli **ammortamenti**.

Il solo fatto che nel periodo di riferimento alcuni esercizi chiudano in perdita non comporta l'obbligo di svalutare, purché gli utili degli altri esercizi siano in grado di **compensare** tali perdite. In presenza di perdita, questa è attribuita in prima battuta all'avviamento, ove presente, e poi alle altre immobilizzazioni, in proporzione al loro valore netto contabile. Se circostanze oggettive permettono l'imputazione diretta, la perdita è attribuita alle singole immobilizzazioni.

CASO 34 - Svalutazione a seguito dell'applicazione dell'approccio semplificato

La società effettua il test di recuperabilità del valore delle proprie immobilizzazioni adottando l'approccio semplificato su un orizzonte temporale di 5 anni.

Le immobilizzazioni, che al termine dei 5 anni andranno rinnovate o saranno completamente ammortizzate, sono le seguenti:

Attività	Valore netto contabile
Impianti	20.000
Macchinari	10.000
Avviamento	4.000
Totale	34.000

A seguito dell'identificazione di indicatori di potenziali perdite di valore, la società stima il *fair value* di tali attività in 28.000 euro. Dal momento che tale importo è inferiore rispetto al valore netto contabile, si procede alla determinazione del valore recuperabile in base alla capacità di ammortamento. Gli ammortamenti previsti e i risultati economici attesi per i 5 anni successivi sono:

	t+1	t+2	t+3	t+4	t+5	Totale
Ammortamento impianti	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	20.000
Ammortamento macchinari	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
Ammortamento avviamento	800	800	800	800	800	4.000
Totale ammortamenti	6.800	6.800	6.800	6.800	6.800	34.000
Risultato netto atteso	-2.800	-1.300	-800	-800	700	-5.000
Capacità di ammortamento	4.000	5.500	6.000	6.000	7.500	29.000

È quindi necessario procedere a una svalutazione per la differenza tra il valore netto contabile delle immobilizzazioni (34.000) e la capacità di ammortamento complessiva entro l'orizzonte dei 5 anni (29.000).

La svalutazione (5.000) è imputata in prima battuta all'avviamento (4.000) e in seguito alle due categorie di immobilizzazioni materiali in ragione del loro valore netto contabile.

CE	B.10.c	Svalutazione immobilizzazioni	5.000	
SP	B.I.5	Fondo svalutazione avviamento		4.000
SP	B.II.2	Fondo svalutazione impianti		667
SP	B.II.2	Fondo svalutazione macchinari		333

INCREMENTI SUCCESSIVI DI VALORE

3.6.

Rivalutazioni di ripristino

3.6.1.

Qualora vengano meno i motivi di una svalutazione effettuata in precedenza, il **valore originario** deve essere **ripristinato** nei **successivi esercizi** (art. 2426, c. 1, n. 3, c.c.) attraverso una c.d. rivalutazione di ripristino.

A seconda dei casi, le ragioni che hanno giustificato la passata svalutazione possono essere venute del tutto meno oppure la perdita di valore stimata può essere soltanto ridimensionata. Come conseguenza, il valore originario dell'immobilizzazione dovrà essere, a seconda dei casi, totalmente oppure parzialmente ripristinato.

Il **ripristino del valore iniziale** (entro i limiti del costo) deve essere classificato nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" del Conto economico.

CASO 35 - Rivalutazione di ripristino di un terreno

Un terreno acquistato a un costo pari a 50.000 euro è stato svalutato negli esercizi precedenti per 10.000 a causa di danni subiti per eventi naturali. Dopo un intervento di messa in sicurezza promosso dagli enti locali, le ragioni della svalutazione sono venute meno e il valore del terreno può essere conseguentemente ripristinato.

In questo caso, l'azienda deve annullare gli effetti della svalutazione a suo tempo effettuata attraverso la chiusura del fondo svalutazione. Il maggior valore del terreno rappresenta un provento da inviare a Conto economico, come evidenziato nella scrittura seguente:

SP	B.1.1	Fondo svalutazione terreni	10.000	
CE	A.5.	Rivalutazione di immobilizzazioni		10.000

A seguito della rivalutazione, il terreno figura in contabilità per il proprio valore originario, pari a 50.000 euro.

Limite massimo di ripristino per immobili parzialmente ammortizzati

Nel determinare il **limite massimo** della rivalutazione di ripristino di **immobilizzazioni materiali assoggettate** al processo di **ammortamento**, è necessario tenere conto degli ammortamenti che sarebbero stati stanziati in assenza di riduzione di valore ed eliminare (o ridurre) gli effetti conseguenti la svalutazione.

CASO 36 - Rivalutazione di ripristino di un impianto parzialmente ammortizzato

Un impianto acquistato a un costo pari a 10.000 euro è stato ammortizzato per i primi 2 anni di utilizzo in base al seguente piano di ammortamento:

- valore da ammortizzare: 10.000 euro;
- vita utile stimata: 5 anni;
- metodo di ammortamento a quote costanti.

Dopo la registrazione della seconda quota di ammortamento, l'impianto è stato svalutato per un importo di 3.000 euro, senza alcuna modifica alla sua vita utile residua.

Al termine del quarto anno, a seguito della registrazione della quota annua di ammortamento, si rileva che i motivi della svalutazione sono venuti meno e la società registra la corrispondente rivalutazione di ripristino.

In questo caso, l'azienda deve annullare gli effetti della svalutazione a suo tempo effettuata attraverso la chiusura del fondo svalutazione, tenendo anche conto dei minori ammortamenti stanziati nel terzo e nel quarto anno di utilizzo del cespite.

A tal fine può essere utile raffrontare le quote di ammortamento originariamente previste dal piano e quelle effettivamente accumulate nei primi 4 anni di utilizzo del cespite. Tali informazioni sono illustrate nella tabella seguente:

Anno di utilizzo	Quote di ammortamento da piano originario	Quote di ammortamento effettivamente accumulate
Primo	2.000	2.000
Secondo	2.000	2.000

Anno di utilizzo	Quote di ammortamento da piano originario	Quote di ammortamento effettivamente accumulate
Terzo	2.000	1.000
Quarto	2.000	1.000
Quinto	2.000	

Alla chiusura del fondo svalutazione è quindi necessario recuperare i mancati ammortamenti, pari a 2.000 euro, riportando così il cespite al valore netto contabile che avrebbe avuto in assenza di svalutazione al termine del quarto anno.

SP	B.1.2	Fondo svalutazione impianti	3.000
SP	B.1.2	Fondo ammortamento impianti	2.000
CE	A.5.	Rivalutazione di immobilizzazioni	1.000

A seguito della rivalutazione, l'impianto è iscritto in contabilità per un valore netto contabile di 2.000 (costo storico: 10.000, fondo ammortamento: 8.000) e nel Conto economico del quarto anno compare il provento riconducibile alla rivalutazione, pari a 1.000.

3.6.2. Rivalutazioni oltre il valore iniziale

Oltre ai casi di rivalutazione di ripristino, le **immobilizzazioni materiali** possono essere rivalutate solo nei casi previsti o consentiti dalla **legge** (OIC 16, par. 74) attraverso le c.d. **rivalutazioni monetarie**.

I criteri della rivalutazione, le metodologie applicate e i limiti devono essere conformi al contenuto della legge che consente la rivalutazione; ove questa non li stabilisca, devono ispirarsi al principio generale di **rappresentazione veritiera e corretta** del bilancio.

Più in generale, il **limite massimo** della rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è il suo **valore recuperabile**, che non può essere superato in alcun caso.

Anche nei casi in cui la legge di rivalutazione contiene dei parametri prestabiliti per cui negli esercizi seguenti il valore del cespite rivalutato supera il valore recuperabile, deve essere effettuata una svalutazione in linea con il dettato dell'OIC 9 (→ 3.5.).

Non è possibile rivalutare le immobilizzazioni materiali in via discrezionale o volontaria, ovvero senza che tale scelta derivi dall'applicazione della legge.

Il processo di inflazione e l'accresciuto valore dei beni a questo riconducibile non rappresentano infatti motivo sufficiente per una rivalutazione o un caso eccezionale tale da comportare una deroga al divieto di rivalutazione (OIC 16, par. 74).

La rivalutazione di un cespite non incide sulla **vita utile residua** del bene, che non è influenzata dal valore economico del bene cui si riferisce. Essa aumenta soltanto il valore da ammortizzare, che è poi oggetto di ammortamento in applicazione del metodo di ammortamento già in essere e della vita utile stimata.

L'impatto della **rivalutazione**, al netto dell'incremento del fondo ammortamento (ove esistente), non è imputato a Conto economico come un provento, ma comporta l'**accreditamento** di una **riserva di patrimonio netto** nella voce A.III "**Riserve di rivalutazione**" di Stato patrimoniale, salvo diversa disposizione di legge (OIC 16, par. 78).

Nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, gli **ammortamenti** sono **determinati su valori non rivalutati**. La rivalutazione è infatti ritenuta un'operazione successiva all'ammortamento, le cui quote saranno quindi maggiorate a partire dal periodo seguente rispetto a quello in cui ha avuto luogo la rivalutazione.

Un recente esempio di tale tipologia di rivalutazione è la disciplina facoltativa contenuta nella **legge di rivalutazione 2020** (art. 110, c. 1-7, Legge n. 126/2020).

La norma concede la facoltà di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, a eccezione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa. Le immobilizzazioni materiali possono essere pertanto rivalutate, **anche se completamente ammortizzate**. Le rivalutazioni,

che possono essere effettuate distintamente per ciascun bene, devono essere eseguite nel **primo bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**.

Ai fini dell'individuazione del **limite massimo della rivalutazione**, si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso sia il criterio del valore di mercato.

Nel caso dei beni materiali ammortizzabili, l'impresa può eseguire la rivalutazione nelle **modalità seguenti**:

- rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo ammortamento;
- rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- riduzione del fondo ammortamento.

Le società che si avvalgono della legge di rivalutazione devono indicare la rivalutazione effettuata e le modalità adottate per rivalutare i beni ammortizzabili. Devono inoltre fornire l'informativa prevista in tema di rivalutazione dai principi OIC.

CASO 37 - Rivalutazione di impianti a seguito di legge speciale

In applicazione di una legge speciale, la società decide di rivalutare i suoi impianti, che risultano così iscritti in contabilità:

- costo storico: 30.000 euro;
- fondo ammortamento: 20.000 euro.
- La legge che consente la rivalutazione prevede le seguenti condizioni:
- rivalutazione sia del costo storico sia del fondo ammortamento;
- limite pari al 10% del valore dei cespiti;
- pagamento di imposta sostitutiva del 16% sull'importo netto della rivalutazione.

La rivalutazione viene contabilizzata come segue:

SP	B.I.2	Impianti	3.000	
SP	B.I.2	Fondo ammortamento impianti		2.000
SP	D.12	Erario c/imposta sostitutiva		160
SP	A.III	Riserva di rivalutazione		840

Svalutazione di immobilizzazioni precedentemente rivalutate

Se, negli esercizi successivi alla rivalutazione, il valore recuperabile del bene risulta inferiore al valore netto contabile risultante dalla rivalutazione, il cespite deve essere svalutato. La rilevazione della perdita durevole va inviata a Conto economico alla voce B.10.c, se non disposto diversamente dalla legge (OIC 16, par. 76).

L'invio a Conto economico della svalutazione di beni precedentemente rivalutati non si limita ai casi relativi ai cespiti rivalutati in base a parametri prestabiliti. Tale trattamento contabile si applica, infatti, a tutti i casi di svalutazione successiva a una rivalutazione, con l'unica eccezione dei casi in cui la legge preveda diversamente.

Capitalizzazione delle migliorie

3.6.3.

Possono essere capitalizzati anche i costi sostenuti dall'impresa per ampliare, **ammodernare** o **sostituire cespiti** già **esistenti** (OIC 16, par. 32), oltre ai costi di acquisto (anche derivanti da opzioni di riscatto di beni in leasing) e ai costi di costruzione dei nuovi cespiti, che determinano il valore originario delle immobilizzazioni materiali.

Condizione necessaria per la capitalizzazione dei costi di **manutenzione** e delle **migliorie** è che essi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti su cui sono effettuati gli interventi, oppure aumentino la vita utile degli stessi.

In ogni caso tali costi possono essere capitalizzati solo entro il limite del valore recuperabile del bene.

CASO 38 - Capitalizzazione di migliorie su impianti

La società effettua un intervento di manutenzione su impianti affidandosi a una società di servizi esterni che emette fattura per un importo di 4.000 euro + IVA. A seguito di tale operazione, il cespite ha migliorato le proprie funzionalità, avendo aumentato la propria capacità produttiva e la velocità di esecuzione. L'intervento è quindi considerato migliorativo e la società decide di capitalizzare i costi sostenuti, considerando che il valore recuperabile dell'impianto su cui è stato effettuato l'intervento è di 16.000, mentre il valore netto contabile prima della miglioria era di 14.000.

La società procede quindi alla capitalizzazione dei costi riconducibili a migliorie entro il limite del valore recuperabile del cespite, ossia incrementa il valore del cespite di 2.000, inviando a Conto economico i restanti 2.000.

Inizialmente, la fattura delle manutenzioni è registrata in contabilità senza capitalizzare direttamente i costi della miglioria:

CE	B.7	Costi per servizi	4.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	880	
SP	D.7	Fornitori di servizi		4.880

In seguito, viene capitalizzata la sola quota di costi relativi alla manutenzione straordinaria compatibile con il limite del valore recuperabile dell'impianto su cui è stato effettuato l'intervento:

SP	B.II.1	Impianti	2.000	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		2.000

A seguito di questa registrazione, in contabilità generale il valore netto contabile dell'impianto passa quindi da 14.000 a 16.000 (valore recuperabile) e i 2.000 euro capitalizzati impatteranno successivamente a Conto economico attraverso il processo di ammortamento.

I restanti costi non capitalizzati, invece, confluiscono nei costi di competenza dell'esercizio alla voce B.7 di Conto economico (Costi per servizi) nell'esercizio di sostenimento.

Mentre i costi di **manutenzione ordinaria** devono essere spesi nell'esercizio in cui sono sostenuti, i costi sostenuti per la **manutenzione straordinaria** rappresentano costi capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene (OIC 16, par. 49).

Spesso gli interventi migliorativi effettuati sulle immobilizzazioni materiali comprendono una **componente ordinaria** e una **componente straordinaria**, che è necessario separare valutando attentamente i costi al fine di identificare quelli capitalizzabili. In alcuni casi, tale valutazione può rivelarsi complessa ed è opportuno disporre di adeguata documentazione a supporto della scelta effettuata.

CASO 39 - Capitalizzazione di migliorie su macchinari

La società sostiene costi per servizi per un intervento di manutenzione su macchinari per un importo di 3.000 euro + IVA. Si ritiene che a seguito di tale operazione il cespite abbia migliorato le proprie funzionalità e che sia possibile scindere il costo sostenuto nelle seguenti due componenti:

Manutenzione ordinaria: 1.000 euro + IVA;

Manutenzione straordinaria: 2.000 euro + IVA.

Si procede quindi alla capitalizzazione dei costi riconducibili a migliorie.

La fattura delle manutenzioni è registrata in contabilità senza capitalizzare direttamente i costi della miglioria:

CE	B.7	Costi per servizi	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di servizi		3.660

In seguito, vengono capitalizzati i soli costi relativi alla manutenzione straordinaria:

SP	B.II.1	Macchinari	2.000	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		2.000

Attraverso tale scrittura, si effettua uno storno indiretto che ha l'effetto di ridurre l'impatto dell'operazione a Conto economico, rinviando agli esercizi futuri i costi per cui è riconosciuta un'utilità pluriennale.

Dopo la capitalizzazione dei costi, il processo di ammortamento prosegue con gli stessi criteri sul nuovo valore del cespite lungo la vita utile residua.

Per le previsioni e le registrazioni contabili relative alle manutenzioni cicliche (➔10.).

Sostituzioni di parti logorate con parti nuove

La sostituzione di componenti di cespiti che risultano logorate con nuove componenti rappresenta un caso particolare di miglioria.

Tale operazione comporta infatti la capitalizzazione del nuovo componente e la contemporanea riduzione di valore del cespite per l'eliminazione della parte sostituita, con rilevazione di una minusvalenza per la differenza tra la riduzione di valore e la corrispondente quota di ammortamento già registrata in contabilità. Il valore della parte sostituita è infatti incluso nel valore del cespite e il trattamento contabile della sua sostituzione ne deve tenere conto, come esemplificato nel caso seguente.

CASO 40 - Sostituzione di parti logorate di impianti

La società sostituisce un componente logorato a un impianto con le seguenti caratteristiche:

- costo storico di 10.000 euro;
- vita utile pari a 10 anni;
- ammortamento a quote costanti;
- fondo ammortamento pari a 2.000 euro.

Il pezzo del nuovo componente è pari a 1.000 euro, mentre al momento dell'intervento il costo di sostituzione dell'intero cespite è pari a 20.000 euro.

Il costo del nuovo componente installato nell'impianto è capitalizzato portandolo a incremento del valore dell'impianto:

SP	B.II.2	Impianti	1.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	220	
SP	D.7	Fornitori		1.220

Per contabilizzare correttamente la sostituzione, è necessario contemporaneamente ridurre il valore del cespite del valore corrispondente alla parte eliminata, il che richiede di attribuire alla parte sostituita una parte del costo dell'impianto. A tal fine, bisogna considerare quanto incide il nuovo componente sul costo a nuovo dell'intero cespite.

In questo caso, il rapporto è di 1.000 (costo nuovo pezzo) / 20.000 (costo a nuovo dell'intero cespite), ossia del 5%. È quindi necessario ridurre il costo storico del cespite del 5% (500), adeguando di conseguenza anche il fondo ammortamento (20% di 500 = 100).

La registrazione contabile è la seguente:

SP	B.II.2	Fondo ammortamento impianti	100	
CE	B.14	Minusvalenza	400	
SP	B.II.2	Impianti		500

La minusvalenza sulla parte sostituita va inviata a Conto economico alla voce B.14 e a seguito della sostituzione anche il valore da ammortizzare dell'impianto è stato modificato.

Tale procedimento trova scarsa applicazione nella prassi contabile, soprattutto in caso di interventi di importi non rilevanti, in cui si preferisce per semplicità non eliminare la parte rimossa e spendere la parte nuova a Conto economico come costo di periodo.

Migliorie effettuate su beni di terzi

Nel caso di migliorie effettuate su beni di terzi (per esempio, su beni posseduti attraverso un contratto di leasing), i costi possono essere capitalizzati in relazione alle stesse condizioni, ma trovano collocazione diversa in contabilità (e di conseguenza in bilancio) a seconda della natura del risultato dell'in-

intervento. Essi sono infatti iscritti tra le immobilizzazioni materiali solo qualora abbiano dato luogo a un **risultato tangibile** e dotato di **autonoma funzionalità**.

Le spese per migliorie e le spese incrementative su beni di terzi devono essere iscritte tra:

- le immobilizzazioni immateriali (voce B.I.7 "altre immobilizzazioni immateriali"), se **non** sono **separabili** dai **beni stessi**, cioè se non possono avere una loro autonoma funzionalità;
- le immobilizzazioni materiali (voce B.II.4 "altri beni"), qualora la miglioria dia origine a un **bene** dotato di **autonoma funzionalità**.

CASO 41 - Capitalizzazione di migliorie non separabili su impianti in leasing

Per effetto di un intervento di manutenzione su impianti detenuti attraverso un contratto di leasing, il cespite ha migliorato le proprie funzionalità, avendo aumentato la propria capacità produttiva e la velocità di esecuzione. Il locatario decide pertanto di capitalizzare i costi sostenuti, documentati da una fattura di società esterna per 5.000 euro.

La fattura del fornitore esterno è registrata inizialmente in contabilità senza capitalizzare direttamente i costi della miglioria:

CE	B.7	Costi per servizi	5.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	1.100	
SP	D.7	Fornitori di servizi		6.110

Il costo viene successivamente capitalizzato tenendo conto del fatto che l'intervento migliorativo non ha comportato l'installazione di un bene tangibile e separabile dal cespite:

SP	B.I.7	Migliorie su beni di terzi	5.000	
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		5.000

Per effetto di questa registrazione, l'intervento non ha un impatto netto sul Conto economico dell'esercizio di sostenimento. Sebbene il cespite non figuri nello Stato patrimoniale della società, esso presenta l'onere pluriennale della miglioria effettuata, che dovrà essere oggetto di un sistematico processo di ammortamento.

CASO 42 - Capitalizzazione di migliorie separabili su macchinari in leasing

Una società che dispone di un macchinario grazie a un contratto di leasing quinquennale, decide di realizzare un intervento sul cespite al fine di migliorarne la funzionalità ampliando la gamma di prodotti che il macchinario è in grado di realizzare. A tal fine, acquista materie per 3.000 euro + IVA e utilizza il proprio personale per realizzare un componente autonomo da installare sul macchinario in leasing.

Dopo l'intervento, che ha comportato anche il sostenimento di costi per il personale di 2.000 euro, il cespite ha effettivamente migliorato le proprie funzionalità, grazie all'installazione di un componente che può essere montato o rimosso a seconda della produzione programmata. Il locatario decide pertanto di capitalizzare i costi sostenuti per tale intervento.

Il costo per le materie, documentato dalla fattura del fornitore esterno è registrata inizialmente in contabilità senza capitalizzare direttamente i costi della miglioria:

CE	B.6	Costi per materie	3.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	660	
SP	D.7	Fornitori di materie		3.660

Il costo viene successivamente capitalizzato, tenendo conto anche dei costi per il personale impegnato in questo intervento e già registrati in contabilità.

La capitalizzazione comporta l'iscrizione di un'immobilizzazione materiale, dal momento che l'intervento migliorativo ha comportato l'installazione di un bene tangibile e separabile dal cespite:

SP	B.II.4	Migliorie su beni di terzi	5.000
CE	A.4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	5.000

Lo storno indiretto così operato fa sì che l'intervento non abbia un impatto netto sul Conto economico dell'esercizio di sostenimento. Dopo tale capitalizzazione, lo Stato patrimoniale del locatario continua a non presentare il cespite locato, ma presenta tra le immobilizzazioni materiali (alla voce B.II.4, Altri beni) il pezzo realizzato per apportare la miglioria, che sarà quindi assoggettato a regolare ammortamento.

DISMISSIONE

3.7.

Alienazione

3.7.1.

In seguito alla **vendita** di un'**immobilizzazione materiale**, in contropartita al corrispettivo ricevuto è necessario eliminare contabilmente il valore netto contabile iscritto nel conto intestato al cespite (OIC 16, par. 81), a seguito della:

- chiusura di eventuali **fondi svalutazione** relativi al cespite;
- chiusura del **fondo ammortamento** comprensivo di tutti gli accantonamenti accumulati e della quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato.

La differenza positiva (**plusvalenza**) o negativa (**minusvalenza**) tra il valore netto contabile e il corrispettivo pattuito per la cessione viene registrata come componente economica di competenza dell'esercizio in cui ha luogo l'alienazione e presentata a Conto economico rispettivamente nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" o B.14 "Oneri diversi della gestione".

CASO 43 - Alienazione di attrezzature industriali

La società vende attrezzature industriali che presentano un valore netto contabile pari a 4.000 per un corrispettivo di 4.400 euro + IVA. Il relativo fondo ammortamento è pari a 2.000 euro.

In primo luogo, l'impresa chiude il fondo ammortamento relativo al cespite, riducendone il valore in contropartita:

SP	B.II.3	Fondo ammortamento attrezzature industriali	2.000
SP	B.II.3	Attrezzature industriali	2.000

In seguito, si registra la fattura di vendita con la relativa plusvalenza:

SP	C.II.5-quater	Crediti diversi	5.368
SP	B.II.3	Attrezzature industriali	4.000
SP	D.12	IVA a debito	968
CE	A.5	Plusvalenza da realizzo immobilizzazioni materiali	400

CASO 44 - Alienazione di terreni destinati alla vendita

Alla chiusura dell'esercizio, la società riclassifica come destinato alla vendita un terreno di sua proprietà. Il terreno era stato inizialmente iscritto per 160.000 e poi svalutato riducendone il valore contabile fino a 145.000. Gli amministratori ritengono che il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato sia pari a 140.000. Nei primi mesi dell'esercizio successivo, il terreno viene venduto per un importo di 132.000 + IVA.

Al momento della riclassificazione del bene, in vista della redazione del bilancio, i terreni devono essere iscritti nell'**attivo circolante**  e adeguati al criterio di valutazione per essi previsto ([➔3.3.2.](#)).

SP	C.V	Terreni destinati alla vendita	160.000	
SP	B.II.1	Fondo svalutazione terreni	15.000	
CE	B.10.c	Svalutazione terreni	5.000	
SP	B.II.1	Terreni		160.000
SP	C	Fondo svalutazione terreni destinati alla vendita		20.000

I terreni vengono, quindi, svalutati per portare il valore netto contabile a 140.000, valore al quale verranno esposti a Stato patrimoniale tra le poste del circolante.

Al momento dell'alienazione, la società chiude in primo luogo il fondo svalutazione relativo al terreno, riducendone così il valore in contropartita:

SP	C.V	Fondo svalutazione terreni destinati alla vendita	20.000	
SP	C.V	Terreni destinati alla vendita		20.000

In seguito, si registra la fattura di vendita con la relativa minusvalenza:

SP	C.II.5-quater	Crediti diversi	8.000	
CE	B.14	Minusvalenze da realizzo terreni	161.040	
SP	C.V	Terreni destinati alla vendita		140.000
SP	D.12	IVA a debito		29.040

Rinnovo

Il rinnovo di un cespite o di un'immobilizzazione che costituisce un'unità economico-tecnica comporta una **sostituzione**, da cui consegue (OIC 16, par. 51):

- l'**iscrizione** del costo della nuova immobilizzazione;
- lo **storno** del valore netto contabile del cespite sostituito, con imputazione dell'eventuale minusvalenza a Conto economico alla voce B.14 "**Oneri diversi di gestione**".

3.7.2. Permuta

La permuta rappresenta sia una modalità per **acquisire nuove immobilizzazioni** sia un'operazione che consente di **dismettere i cespiti ceduti** in cambio di nuovi beni.

Concentrando l'attenzione sull'immobilizzazione ceduta e sul trattamento delle eventuali plusvalenze e minusvalenze, è necessario distinguere **due casi**:

- l'operazione di permuta costituisce, nella sostanza economica, un'operazione di **compravendita**;
- l'operazione costituisce un **mezzo per procurare la disponibilità** di un **bene avente caratteristiche funzionali analoghe al bene ceduto** in permuta, senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

In entrambi i casi, l'eliminazione contabile dei valori relativi al cespite ceduto segue quanto descritto con riferimento all'alienazione (➔3.7.1.). Diverso tra i due casi è invece il trattamento delle eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate.

Nel **primo caso** (assimilabile alla compravendita), la plusvalenza o minusvalenza realizzata sul bene dato in permuta è determinata come **differenza** tra il **valore netto contabile** del **bene ceduto** e il **valore di mercato** del **cespite ricevuto**, tenendo conto degli eventuali conguagli in denaro (OIC 16, par. 82).

Come nel caso dell'alienazione, le plusvalenze e le minusvalenze così determinate sono presentate a Conto economico rispettivamente nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" e B.14 "Oneri diversi della gestione".

Nel secondo caso, qualora invece l'operazione costituisca un mezzo per procurare la disponibilità di un bene avente caratteristiche funzionali analoghe al bene ceduto in permuta, l'immobilizzazione ricevuta deve essere registrata in contabilità a un importo pari al **valore contabile netto** dell'**immobilizzazione ceduta** (OIC 16). Tale valutazione esclude quindi la realizzazione di plusvalenze o minu-

svalenze nell'operazione, dal momento che questa è sostanzialmente differente rispetto a una compravendita (OIC 16, par. 83).

Per ulteriori informazioni circa le registrazioni contabili collegate alla permuta, la valutazione dei cespiti ricevuti e i relativi esempi (►3.2.4.).

Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale

3.7.3.

Nel caso in cui un'immobilizzazione materiale sia perduta per eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale, il cespite è da considerarsi come dismesso. Di conseguenza, è necessario eliminare il cespite dallo Stato patrimoniale registrando in contropartita una **sopravvenienza passiva**, da rappresentare in Conto economico nella voce B.14 "Oneri diversi di gestione" (OIC 16, par. 85).

CASO 45 - Perdita di mobili causata da incendio

A causa di un incendio sviluppatosi durante l'orario di chiusura degli uffici aziendali, i mobili ivi contenuti sono andati distrutti. Tali cespiti erano iscritti in contabilità per un costo storico di 15.000 euro ed erano già stati ammortizzati per 5.000 euro.

La registrazione contabile elimina contabilmente i cespiti perduti e i relativi fondi ammortamento, inviando il relativo costo a Conto economico:

SP	B.II.4	Fondo ammortamento mobili da ufficio	5.000	
CE	B.14	Sopravvenienze passive	10.000	
SP	B.II.4	Mobili da ufficio		15.000

Tale registrazione non è necessaria nei casi in cui un terzo (per esempio, chi ha provocato la perdita) reintegri il bene perduto con un'immobilizzazione simile o equivalente in termini di funzionalità e di stato d'uso.

Qualora il danno venga rimborsato, per esempio da parte di un assicuratore, il **rimborso** viene registrato come **sopravvenienza attiva** da rappresentare in Conto economico nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi".

L'eventuale acquisto di una nuova immobilizzazione a seguito della perdita per cui è stata registrata una **sopravvenienza passiva** deve essere trattato contabilmente come una nuova operazione indipendente, da registrare secondo le previsioni dell'OIC 16.

TERRENI E FABBRICATI

3.8.

Contenuto della voce

3.8.1.

Nella voce terreni e fabbricati devono essere iscritte le seguenti categorie di immobilizzazioni materiali (OIC 16):

- i **terreni**;
- i **fabbricati strumentali**;
- i **fabbricati non strumentali**;
- le **costruzioni leggere**.

Terreni

I terreni comprendono:

- le **pertinenze** fondiarie degli stabilimenti;
- i terreni su cui insistono i **fabbricati**;
- i **fondi** e i terreni **agricoli**;
- i **moli**, gli **ormeggi** e le **banchine**;
- le **cave**;
- i terreni **estrattivi** e **minerari**;
- le **sorgenti**.

Fabbricati strumentali

I fabbricati strumentali sono costituiti da fabbricati utilizzati per lo **svolgimento** dell'**attività** della società (fabbricati industriali) e includono, tra gli altri:

- i fabbricati e gli stabilimenti con **destinazione industriale**;

- le opere **idrauliche** fisse;
- i **silos**;
- i **piazzali** e le **recinzioni**;
- le **autorimesse** e le **officine**;
- gli **oleodotti**;
- le opere di **urbanizzazione**;
- i fabbricati ad **uso amministrativo** o **commerciale**;
- gli **uffici**;
- i **negozi**;
- le **esposizioni**;
- i **magazzini**;
- altre opere **murarie**.

Fabbricati non strumentali

I fabbricati non strumentali rappresentano invece le immobilizzazioni materiali che **non** costituiscono beni **strumentali** per l'**esercizio** dell'**attività** della società, ma:

- sono un investimento di **mezzi finanziari**;
- sono posseduti in **ossequio** a **norme** di carattere **statutario** o di **legge** (per esempio: immobili ad uso sportivo, asili nido e edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie).

Sono ricompresi tra i fabbricati non strumentali anche gli immobili aventi un carattere "**accessorio**" rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio villaggio residenziale ubicato in prossimità degli stabilimenti aziendali e destinato ad abitazione del personale).

In generale, l'allocazione dei beni nella categoria degli immobili civili ne esclude una loro diretta utilità ai fini del processo produttivo svolto dall'impresa, tuttavia una strumentalità indiretta degli stessi beni ai fini dell'attività aziendale può essere individuata qualora gli immobili civili vengano utilizzati per recare un beneficio, seppure indiretto, al processo produttivo d'impresa (ad esempio immobili di proprietà aziendale dati in locazione a propri dipendenti in servizio, a condizioni di particolare favore rispetto ai prezzi di mercato).

A titolo di esempio, sono compresi tra i **fabbricati civili** (OIC 16):

- gli immobili destinati ad uso di abitazione civile;
- gli immobili destinati ad uso alberghiero turistico, termale, sportivo, balneare, terapeutico;
- i collegi, le colonie, gli asili nido, le scuole materne e gli edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie.

Le **costruzioni leggere** comprendono:

- le tettoie;
- le baracche;
- le costruzioni precarie e simili.

3.8.2. Ammortamento

In linea generale, tutti i cespiti devono essere assoggettati a un sistematico processo di **ammortamento** , ma a questa regola fanno eccezione i cespiti la cui utilità non si esaurisce nel tempo.

Per questo motivo, generalmente i **terreni non** sono **soggetti** ad **ammortamento**, ad esclusione delle aree che necessitano di bonifica e di quelle soggette a deperimento effettivo (per esempio cave e siti utilizzati per discariche).

Tra i terreni che, in ragione del particolare utilizzo, sono **soggetti** a un **deperimento effettivo** (e di conseguenza vengono ammortizzati) rientrano:

- i terreni adibiti a cava per le imprese che fabbricano cemento;
- le piste di atterraggio degli aeroporti;
- i terreni adibiti a sedime ferroviario;
- i terreni adibiti ad autostrada.

I Principi contabili italiani (in particolare l'OIC 16) non prevedono più un'esplicita esclusione dei fabbricati non strumentali (c.d. fabbricati civili) dal processo di ammortamento. Tale soluzione, in linea con quella prevista dal corrispondente standard internazionale, non implica automaticamente che tutte le tipologie di fabbricati siano ammortizzate. Essa comporta soltanto la necessità di applicare la regola generale per cui il valore contabile deve essere confrontato con il valore residuo stimato, procedendo all'ammortamento dei soli fabbricati per cui il secondo risulti inferiore al primo.

Questo profilo è stato chiarito esplicitamente dallo stesso OIC nelle "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", in cui è specificato che nella sostanza tale scelta non modifica il trattamento contabile

della maggioranza dei fabbricati non strumentali a uso di investimento, che non devono essere ammortizzati qualora il valore residuo non sia inferiore al valore netto contabile.

Aree sulle quali insistono fabbricati

3.8.3.

Nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei fabbricati va scorporato per essere ammortizzato correttamente, anche sulla base di stime (OIC 16, par. 60). Il valore del terreno viene quindi determinato come differenza a seguito dello **scorporo del valore dei fabbricati**.

Tale criterio deve essere adottato nei casi in cui:

- sull'area **venga** successivamente **costruito** - in economia o in appalto - il **fabbricato** da utilizzare per l'attività;
- si proceda all'acquisizione di un unico "corpo" (**fabbricato e terreno antistante**) con un **prezzo indiviso** in atto.

Si precisa che il valore del terreno deve essere scorporato da quello dei fabbricati su cui essi insistono anche nel caso in cui il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito. La ratio di tale previsione è la migliore rappresentazione offerta al lettore del bilancio attraverso la rappresentazione distinta del terreno e del relativo fondo spese.

CASO 46 - Scorporo del valore dei fabbricati dal terreno su cui insistono

Nel corso dell'esercizio la società ha acquistato per 40.000 euro un terreno su cui insiste un fabbricato industriale, registrando l'intero importo nel conto acceso ai fabbricati industriali.

Il valore del terreno è stimato in 10.000 euro.

Con la seguente registrazione contabile il valore del terreno viene scorporato da quello dei fabbricati, consentendo così il corretto ammortamento di questi ultimi:

SP	B.II.1	Terreni	10.000	
SP	B.II.1	Fabbricati industriali		10.000

CASO 47 - Nota integrativa per lo scorporo dei terreni

L'informativa integrativa fornita nella Nota in relazione allo scorporo dei terreni dal valore dell'immobilizzazione che vi insiste può essere attuata nel modo che segue.

Sulla base di una puntuale applicazione del principio contabile OIC 16, riletto, e a seguito anche di una revisione delle stime della vita utile degli immobili strumentali, abbiamo provveduto nell'esercizio appena concluso a scorporare la quota parte di costo riferita alle aree di sedime degli stessi.

Il valore attribuito a tali aree è stato individuato sulla base di un criterio forfettario di stima che consente la ripartizione del costo unitario, facendolo ritenere congruo, nella misura del 20% del costo dell'immobile al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle eventuali rivalutazioni operate.

A partire da questo esercizio non si è più proceduto allo stanziamento delle quote di ammortamento relative al valore dei suddetti terreni, ritenendoli, in base alle aggiornate stime sociali, beni patrimoniali non soggetti a degrado ed aventi vita utile illimitata.

Lo scorporo dei terreni dal valore delle immobilizzazioni che vi insiste va motivata in Nota integrativa come nell'esempio che segue.

Esempio

Sulla base di una puntuale applicazione dell'OIC 16, riletto, e a seguito anche di una revisione delle stime della vita utile degli immobili strumentali, abbiamo provveduto nell'esercizio appena concluso a scorporare la quota parte di costo riferita alle aree di sedime degli stessi.

Il valore attribuito a tali aree è stato individuato sulla base di un criterio forfettario di stima che consente la ripartizione del costo unitario, facendolo ritenere congruo, nella misura del 20% del costo dell'immobile al netto dei costi incrementativi capitalizzati e delle eventuali rivalutazioni operate.

A partire da questo esercizio non si è più proceduto allo stanziamento delle quote di ammortamento relative al valore dei suddetti terreni, ritenendoli, in base alle aggiornate stime sociali, beni patrimoniali non soggetti a degrado ed aventi vita utile illimitata.

3.9. IMPIANTI E MACCHINARIO

3.9.1. Contenuto

La voce impianti e macchinario comprende (OIC 16):

- gli impianti **generici**, che non sono legati alla tipica attività dell'azienda (per esempio riscaldamento, condizionamento, sistemi di allarme);
- gli impianti **specifici**, legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;
- gli altri impianti (quali i **forni** e le loro pertinenze);
- i macchinari **automatici**, che sono apparsi in grado di svolgere da sé determinate operazioni;
- i macchinari **non automatici**, che rappresentano apparati che operano con l'ausilio di persone.

3.9.2. Pezzi di ricambio

I pezzi di ricambio delle immobilizzazioni materiali devono essere rilevati e valutati diversamente a seconda di:

- **rilevanza** degli ammontari;
- quantità **giacenti**;
- **velocità di rotazione**;
- programmi di **approvvigionamento**;
- utilizzi per i vari **cespiti**, ecc.

A seconda delle loro caratteristiche, è necessario distinguere (OIC 16, par. 54):

- **pezzi di ricambio di basso costo unitario**, basso valore totale, uso ricorrente: costituiscono costi dell'esercizio in cui sono acquistati, riepilogati nella voce B.6 di Conto economico;
- **pezzi di ricambio di rilevante costo unitario, di uso non ricorrente**, ma costituenti la dotazione necessaria per l'impianto: devono essere rilevati come immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo più breve tra la vita utile residua del cespite a cui si riferiscono e la loro vita utile;
- **pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente**: devono essere inclusi tra le rimanenze di magazzino e, conseguentemente, valutati secondo i criteri propri di quest'ultima categoria.

CASO 48 - Acquisto di pezzi di ricambio di macchinari (basso costo unitario, basso valore totale e uso ricorrente)

L'impresa acquista 20 pezzi di ricambio per macchinari per la manutenzione trimestrale sostenendo un costo complessivo pari a 100 euro + IVA. Tale spesa riguarda pezzi di ricambio di uso ricorrente e viene effettuata rivolgendosi al fornitore abituale, che consente il pagamento entro 90 giorni dalla consegna.

La scrittura contabile relativa all'acquisto è la seguente:

CE	B.6	Acquisti di pezzi di ricambio	100	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	22	
SP	D.7	Fornitori		122

Per le caratteristiche dei pezzi di ricambio (basso costo unitario, basso valore totale e uso ricorrente), il costo non viene capitalizzato attraverso l'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali, bensì viene speso a Conto economico nell'esercizio di sostenimento.

CASO 49 - Acquisto di pezzi di ricambio di impianti (rilevante costo unitario e uso non ricorrente)

L'impresa acquista un costoso pezzo di ricambio per impianti il cui utilizzo è previsto solo in caso di guasti non prevedibili, allo scopo di prevenire eventuali rischi di interruzione della produzione. Tale pezzo di ricambio costituisce una dotazione necessaria ai fini del funzionamento dell'impianto e non è soggetto a rapida obsolescenza, per cui la società stima la sua vita utile pari alla stessa vita utile residua dell'impianto su cui verrebbe installato in caso di guasto improvviso.

Il costo sostenuto è pari a 2.000 euro + IVA, con pagamento a 60 giorni.

La scrittura contabile relativa all'acquisto è la seguente:

SP	B.II.2	Impianti	2.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	440	
SP	D.7	Fornitori		2.440

Per le caratteristiche dei pezzi di ricambio (rilevante unitario e uso non frequente), il costo deve essere capitalizzato attraverso l'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali ed essere, quindi, sottoposto al processo di ammortamento in modo sistematico. In particolare, esso deve essere ammortizzato in questo caso lungo la vita utile residua dell'impianto per cui è stato acquistato.

Dal punto di vista contabile, la scrittura sopra riportata potrebbe anche essere effettuata in due fasi, qualora la società registrasse in un primo momento l'acquisto del pezzo di ricambio come acquisto di materie. In tal caso, prima della chiusura dei conti tale costo dovrebbe essere stornato per portare quell'importo ad aumentare il valore netto contabile dell'impianto.

Le registrazioni contabili sarebbero quindi le seguenti, a partire dalla registrazione della fattura di acquisto:

CE	B.6	Acquisti di materie	2.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	440	
SP	D.7	Fornitori		2.440

In un secondo momento, prima della chiusura dei conti, il costo dovrebbe essere così capitalizzato:

SP	B.II.2	Impianti	2.000	
CE	B.6	Acquisti di materie		2.000

CASO 50 - Acquisto di pezzi di ricambio di macchinari (rilevante costo unitario e uso ricorrente)

L'impresa acquista 10 pezzi di ricambio per macchinari per la manutenzione ordinaria programmata sostenendo un costo complessivo pari a 10.000 euro + IVA. Tale spesa riguarda pezzi di ricambio di uso ricorrente e viene effettuata rivolgendosi al fornitore abituale, che richiede il pagamento immediato della fornitura.

Le scritture contabili relative all'acquisto e al pagamento sono le seguenti:

CE	B.6	Acquisti di pezzi di ricambio	10.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	2.200	
SP	D.7	Fornitori		12.200

SP	D.7	Fornitori	12.200	
SP	C.IV.1	Banca c/c		12.200

Per le caratteristiche dei pezzi di ricambio (rilevante costo unitario e uso ricorrente), il costo non viene capitalizzato attraverso l'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali, né viene speso interamente a Conto economico nell'esercizio di sostenimento a prescindere dall'utilizzo del pezzo di ricambio acquistato. A causa dell'elevato costo unitario, infatti, eventuali rimanenze di pezzi di ricambio dovrebbero essere presentate tra le rimanenze dello Stato patrimoniale, sospendendo così il costo e rinviandolo all'esercizio successivo.

Qualora al termine dell'esercizio la stessa società avesse in rimanenza metà dei pezzi di ricambio acquistati e il loro valore di mercato fosse aumentato del 10% rispetto al momento dell'acquisto, la registrazione contabile sarebbe la seguente:

SP	C.I.1	Materie	5.000	
CE	B.11	Rimanenze finali di materie		5.000

La valutazione di tale posta dovrebbe infatti essere effettuata secondo la regola generale del "cost or market" (➔4.2.).

3.10. ATTREZZATURE INDUSTRIALI E COMMERCIALI

3.10.1. Contenuto della voce

La voce attrezzature industriali e commerciali comprende (OIC 16):

- le attrezzature, intese come gli strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (per esempio: **attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa**);
- l'attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinari, da cui si distingue anche per un più rapido ciclo d'usura (comprende convenzionalmente gli **utensili**).

Secondo un'interpretazione estensiva del termine "attrezzature", potrebbero essere classificati in questa voce anche:

- i **mobili** e le **macchine d'ufficio**;
- gli **automezzi** (ad esempio autovetture, autocarri, mezzi di trasporto interni, ecc.).

Il principio contabile inerente le immobilizzazioni materiali non riporta tale opzione, anzi afferma che tali beni devono essere rilevati nella voce B.II.4 "Altri beni" (OIC 16, par. 23). In ogni caso, sembra ragionevole ritenere che non costituisca irregolarità del bilancio l'iscrizione di tali cespiti in una voce piuttosto che in un'altra: comunque, occorre indicare in **Nota integrativa** la scelta operata, fornendo il dettaglio delle singole voci.

3.10.2. Valutazione

Le attrezzature industriali e commerciali seguono i criteri di valutazione già descritti per l'aggregato delle immobilizzazioni materiali, integrate da una previsione dell'OIC 16 per quelle di limitata rilevanza e periodicamente sostituite.

Qualora siano **costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza** rispetto all'attivo di Stato patrimoniale, le attrezzature industriali e commerciali possono essere iscritte in contabilità a un valore costante (OIC 16, par. 34).

Tale previsione si basa sul presupposto che questa valutazione approssimi il costo effettivo di questa categoria di attrezzature, purché queste **non subiscano variazioni significative** in termini di entità, valore e composizione.

In questi casi, le attrezzature vengono registrate inizialmente al costo di acquisto o produzione (come descritto nei paragrafi precedenti) e in seguito non vengono assoggettate al processo di ammortamento, conservando lo stesso valore nel corso della loro vita utile.

Conseguentemente, il costo derivante dagli acquisti per i rinnovi effettuati negli esercizi successivi **non viene capitalizzato**, bensì speso a Conto economico nell'esercizio di sostenimento.

CASO 51 - Rinnovo di attrezzature commerciali (attrezzature iscritte in contabilità a un valore costante)

L'impresa sostiene costi per rinnovo di attrezzature commerciali pari a 2.000 euro + IVA. La relativa registrazione viene effettuata tenendo conto che la società ha optato per l'iscrizione delle proprie attrezzature commerciali a un valore costante, a causa del frequente rinnovo e della scarsa rilevanza degli ammontari delle stesse.

La scrittura contabile relativa all'acquisto è la seguente:

CE	B.6	Acquisti di attrezzature commerciali	2.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	440	
SP	D.7	Fornitori		2.440

3.11. ALTRI BENI

3.11.1. Contenuto della voce

Nella voce B.II.4 "Altri beni" sono iscritte le immobilizzazioni materiali non classificabili in altre voci del raggruppamento B.II "Immobilizzazioni materiali".

In questa voce devono essere iscritti (OIC 16, par. 23):

- i **mobili**;
- le **macchine d'ufficio**;
- gli **automezzi**;
- gli **imballaggi** da riutilizzare;
- i **beni gratuitamente devolvibili**.

I **mobili** comprendono:

- i mobili, gli arredi e le dotazioni di ufficio;
- i mobili e le dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto;
- i mobili e le dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali.

Le **macchine d'ufficio** includono le macchine ordinarie di ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei centri elaborazione dati e i sistemi telefonici elettronici.

Devono essere iscritti come **automezzi**:

- le autovetture, gli autocarri, gli altri automezzi, i motoveicoli e simili;
- i mezzi di trasporto interni.

Anche i veicoli dati in **uso promiscuo ai dipendenti**, in quanto beni di proprietà dell'impresa, sono rilevati all'interno di tale voce e vengono trattati al pari di tutti gli altri beni strumentali, anche per quanto concerne la contabilizzazione dei relativi costi (ad esempio ammortamenti e spese di funzionamento).

Se presentano un ammontare rilevante, gli **imballaggi da riutilizzare** sono capitalizzati e iscritti in questa voce residuale delle immobilizzazioni materiali.

In questo caso, essi sono assoggettati ad ammortamento e nel valutare il loro valore recuperabile è necessario tenere conto dei casi in cui ci si attende di non recuperare il costo dalla **clientela** (OIC 16). Rientrano nella voce in esame anche i **beni gratuitamente devolvibili**, ossia le immobilizzazioni materiali utilizzate da un'impresa concessionaria che al termine del periodo di concessione devono essere restituite al concedente (OIC 16).

Nonostante tale previsione, sembra legittimo che motivando la scelta in Nota integrativa i **beni gratuitamente devolvibili** siano iscritti alternativamente:

- nella voce B.II.4 "Altri beni";
- in un'apposita voce creata ad hoc;
- nelle altre voci dedicate alle singole categorie di immobilizzazioni materiali dell'aggregato B.II dell'attivo patrimoniale in base alla natura dei beni, con separata indicazione in Nota integrativa.

Migliorie su beni di terzi

Tra le altre immobilizzazioni materiali sono iscritte anche le migliorie su beni di terzi, qualora queste abbiano dato luogo a un **risultato tangibile** e dotato di **autonoma funzionalità**.

Si ricorda infatti che le spese per migliorie e le spese incrementative su beni di terzi devono essere iscritte tra:

- le immobilizzazioni immateriali (voce B.I.7), se non sono separabili dai beni stessi, cioè se non possono avere una loro autonoma funzionalità;
- le immobilizzazioni materiali (voce B.II.4), qualora la miglioria dia origine a un bene dotato di autonoma funzionalità (➔3.6.3.).

IMMOBILIZZAZIONI IN CORSO E ACCONTI

3.12.

Contenuto della voce

3.12.1.

Nella voce B.II.5 "**Immobilizzazioni in corso e acconti**" sono iscritte le immobilizzazioni materiali **in corso di realizzazione** e gli **anticipi ai fornitori** per l'**acquisizione** o la **produzione** delle stesse immobilizzazioni materiali che devono essere rilevate nell'attivo dello Stato patrimoniale. **Condizione necessaria** per tale iscrizione è che gli importi capitalizzati siano relativi ad attività materiali che, una volta acquisite o completate, abbiano un'utilizzazione economica produttiva di benefici per l'impresa lungo un arco temporale pluriennale.

La voce in esame comprende (OIC 16):

- le immobilizzazioni materiali in corso di costruzione;
- gli anticipi ai fornitori per l'acquisizione o la produzione di immobilizzazioni materiali.

3.12.2. Valutazione

Nelle immobilizzazioni in corso sono iscritti i costi sostenuti per l'acquisizione o la produzione interna di immobilizzazioni materiali che, alla data della chiusura dell'esercizio, non sono ancora state ultimate.

Gli **acconti** comprendono i versamenti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni materiali. Questi importi:

- sotto il profilo della **natura**, costituiscono **crediti verso i fornitori** delle immobilizzazioni che hanno ricevuto il pagamento;
- dal punto di vista della **destinazione**, rappresentano **investimenti** in beni tangibili e, come tali, sono rilevati tra le immobilizzazioni materiali nell'aggregato B.II di Stato patrimoniale.

CASO 52 - Pagamento di anticipo sull'acquisto di immobilizzazioni materiali da fornitori esterni

Per l'acquisto di un impianto si riceve dal fornitore la fattura di un acconto pari a 10.000 + IVA, che viene versato con bonifico bancario. Alla conclusione dell'operazione si riceve quindi la fattura di acquisto per un corrispettivo complessivo di 20.000 + IVA.

SP	B.II.5	Fornitori c/acconti	10.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	2.200	
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		12.200

Al pagamento dell'anticipo:

SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni	12.200	
SP	C.IV.1	Banca c/c		12.200

Alla ricezione della fattura di acquisto:

SP	B.II.2	Impianti	20.000	
SP	C.II.5-bis	IVA a credito	2.200	
SP	B.II.5	Fornitori c/acconti		10.000
SP	D.7	Fornitori di immobilizzazioni		12.200

3.13. INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

3.13.1. Bilancio in forma ordinaria

Nella **Nota integrativa**, con riguardo alle immobilizzazioni materiali le società che redigono il bilancio in forma ordinaria devono:

- illustrare i **criteri** applicati nella **valutazione** della **voce**, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato (art. 2427, c. 1, n. 1, c.c.);
- illustrare i **movimenti** delle **immobilizzazioni**, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (art. 2427, c. 1, n. 2, c.c.);
- fornire il **prospetto** delle **rivalutazioni** (art. 10, Legge n. 72/1983);
- illustrare la **misura** e le **motivazioni** delle **riduzioni** di valore applicate alle **immobilizzazioni**, facendo esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio (art. 2427, c. 1, n. 3-bis, c.c.);

- indicare l'**ammontare** degli **oneri finanziari** imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo patrimoniale, distintamente per voce (art. 2427, c. 1, n. 8, c.c.);
- in caso di importi rilevanti, specificare l'**ammontare cumulativo** degli **oneri finanziari capitalizzati** nelle immobilizzazioni (OIC 16, par. 92);
- motivare eventuali **modifiche** dei **criteri di ammortamento** e dei **coefficienti** applicati (art. 2426, c. 1, n. 2, c.c.);
- illustrare l'importo complessivo degli **impegni**, delle **garanzie** e delle **passività potenziali** non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate (per esempio, eventuali gravami sulle immobilizzazioni, quali ipoteche su immobili) (art. 2427, c. 1, n. 9 c.c.);
- segnalare l'eventuale **non comparabilità** e l'adattamento (oppure l'impossibilità di questo) della voce dell'esercizio precedente che non sia confrontabile con quella dell'esercizio di riferimento (art. 2423-ter, c. 5, c.c.);
- descrivere la natura e l'effetto dei **fatti di rilievo** inerenti alla voce in esame avvenuti **dopo** la **chiusura dell'esercizio**, quali, ad esempio, rilevanti investimenti o disinvestimenti in immobili (art. 2427, n. 22-quater, c.c.).

Operazioni di locazione finanziaria

Nei casi di operazioni di locazione finanziaria che comportano il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni che ne costituiscono oggetto, le società che redigono il bilancio in forma ordinaria devono altresì indicare in un apposito prospetto:

- il valore attuale delle **rate di canone non scadute** (determinato utilizzando tassi di interesse pari all'onere finanziario effettivo inerenti i singoli contratti);
- l'**onere finanziario effettivo** attribuibile ad essi e riferibile all'esercizio;
- l'ammontare complessivo al quale i beni oggetto di locazione sarebbero stati iscritti alla data di chiusura dell'esercizio qualora fossero stati considerati immobilizzazioni, indicando separatamente **ammortamenti**, **rettifiche** e **riprese di valore** che sarebbero stati inerenti all'esercizio (art. 2427, c. 1, n. 22, c.c.).

L'informativa integrativa sui beni in locazione finanziaria può essere esposta come nell'esempio che segue.

Esempio

L'impresa ha in essere il contratto di locazione finanziaria n. 5725050178 stipulato con la società di leasing ABC, avente per oggetto nuove attrezzature multifunzione, della durata di 5 anni a partire dal 13 dicembre dell'esercizio appena concluso. Con riferimento ai beni posseduti in forza di contratti di locazione finanziaria (art. 2427, n. 22, c.c.), è stata redatta la seguente tabella:

	Importo (in euro)
Ammontare complessivo dei beni in locazione finanziaria al termine dell'esercizio	60.000
Ammortamenti che sarebbero stati di competenza dell'esercizio	6.000
Valore attuale delle rate di canone non scadute al termine dell'esercizio	23.000
Oneri finanziari di competenza dell'esercizio sulla base del tasso d'interesse effettivo	1.800

Una rielaborazione delle voci di bilancio, derivante dall'applicazione del c.d. metodo "finanziario" per la rappresentazione dei beni posseduti con contratti di locazione finanziaria fondata, in alternativa al metodo "patrimoniale" previsto dal civile", che si omette per brevità, costituisce una riesposizione di Stato patrimoniale e Conto economico in cui per ciascuna voce sono riportati 3 importi in distinte colonne che illustrano:

- il valore riportato nel bilancio;
- la variazione da apportare a ciascuna voce per effetto dell'applicazione (pro forma) del metodo finanziario;
- il valore derivante dalla rielaborazione.

L'OIC 16 (parr. 90-92) precisa ulteriormente il contenuto dell'informativa richiesta dal Codice civile per le aziende che redigono il bilancio in forma ordinaria.

Criteria di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali

La Nota integrativa deve contenere informazioni circa:

- il **metodo** e i **coefficienti d'ammortamento** utilizzati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie di cespiti o le diverse componenti del bene principale oggetto di ammortamento separato;
- le modalità di determinazione della **quota di costi generali di fabbricazione** eventualmente oggetto di capitalizzazione;
- il criterio adottato per effettuare l'eventuale **rivalutazione**, nonché la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo e al netto degli ammortamenti, e l'effetto sul patrimonio netto;
- i criteri di **valutazione dei cespiti** non usati destinati all'alienazione, o temporaneamente non usati, ma destinati a utilizzi futuri;
- le modalità con cui è stato determinato il **valore** delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito o a titolo di permuta;
- il metodo di **contabilizzazione** dei contributi ricevuti, precisando se ha comportato una riduzione del costo dell'immobilizzazione oppure l'iscrizione di un risconto.

Nella **rendicontazione** delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali, la società deve inoltre indicare le seguenti informazioni (OIC 16, par. 91):

- **costo originario** e **ammortamenti accumulati** dei cespiti completamente ammortizzati ma ancora in uso;
- dati separati circa le immobilizzazioni materiali acquisite **in permuta** o a **titolo gratuito**, con i relativi effetti sul bilancio;
- il costo delle immobilizzazioni **al lordo dei contributi** ricevuti e i contributi nel caso in cui la società li abbia ricevuti e contabilizzati a riduzione del costo del cespite.

Test di verifica di recuperabilità del valore delle immobilizzazioni materiali

Le società devono fornire informazioni circa le modalità di determinazione del valore recuperabile con riguardo a (OIC 9 par. 37):

- **orizzonte temporale** preso a riferimento per la stima analitica dei flussi finanziari futuri;
- **tasso di crescita** utilizzato per gli esercizi oltre il periodo di previsione esplicita;
- **tasso di attualizzazione** impiegato.

È inoltre richiesta l'indicazione delle modalità di determinazione del **fair value**, se esso è rilevante rispetto al caso specifico.

Le società che adottano il **metodo semplificato** per la determinazione delle perdite durevoli di valore in Nota integrativa devono (OIC 9, par. 39):

- dare notizia di tale decisione;
- indicare la durata dell'orizzonte temporale preso a riferimento per la stima analitica dei flussi reddituali futuri;
- informare circa la scelta di effettuare la verifica di recuperabilità dei cespiti per l'intera azienda o per singoli rami d'azienda (vedasi a tal proposito l'OIC 9, par. 30) ([➔3.5.6.](#)).

3.13.2. Bilancio in forma abbreviata

Nella Nota integrativa, con riguardo alle immobilizzazioni materiali le società che redigono il bilancio in forma abbreviata devono (OIC 16, par. 95):

- illustrare i **criteri** applicati nella **valutazione** della **voce**, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato (art. 2427, c. 1, n. 1, c.c.);
- illustrare i **movimenti** delle **immobilizzazioni**, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio (art. 2427, c. 1, n. 2, c.c.);
- indicare l'ammontare degli **oneri finanziari** imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo patrimoniale, distintamente per voce (art. 2427, c. 1, n. 8, c.c.);
- illustrare l'importo complessivo degli **impegni**, delle **garanzie** e delle **passività** potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle **garanzie reali** prestate (per esempio, eventuali gravami sulle immobilizzazioni, quali ipoteche su immobili) (art. 2427, c. 1, n. 9, c.c.).

Bilancio delle micro-imprese

3.13.3.

Le **micro-imprese** (art. 2435-ter, c.c.) sono **esonerate** dalla **redazione** della **Nota integrativa** se in calce allo Stato patrimoniale sono presentate le informazioni richieste:

- illustrando l'importo complessivo degli **impegni**, delle **garanzie** e delle **passività** potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale, con indicazione della natura delle **garanzie reali** prestate (per esempio, eventuali gravami sulle immobilizzazioni, quali ipoteche su immobili) (art. 2427, c. 1, n. 9, c.c.); e
- comprendenti l'ammontare dei **compensi**, delle **anticipazioni** e dei **crediti** concessi agli spettanti agli **amministratori** ed ai sindaci, cumulativamente per ciascuna categoria, precisando il tasso d'interesse, le principali condizioni e gli importi eventualmente rimborsati, cancellati o oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo prestate, precisando il totale per ciascuna categoria (art. 2427, c. 1, n. 16, c.c.).