

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri
modificati dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario

Le immobilizzazioni materiali



13 luglio 2005

Sostituisce il principio n. 16 del marzo 1996

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

Esso predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti, fornisce il supporto tecnico per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali e delle direttive europee in materia contabile. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Amministrazione, Comitato Esecutivo, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori dei Conti.

I principi contabili dell'OIC, sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal comitato esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

SCOPO E CONTENUTO	1
LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	2
PARTE GENERALE E CLASSIFICAZIONE	2
VALUTAZIONE	4
LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: DEFINIZIONE DELLE STESSE ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO	8
A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE.....	8
B. RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI.....	10
C. CLASSIFICAZIONE.....	10
D. VALUTAZIONE.....	12
D.I) <i>Principi generali</i>	12
D.II) <i>I valori originari da iscrivere in bilancio</i>	13
D.II.a) <i>Acquisto</i>	13
D.II.b) <i>Costruzioni in economia</i>	15
D.II.c) <i>Permuta</i>	15
D.II.d) <i>Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito</i>	16
D.II.e) <i>Acquisizione di un'immobilizzazione materiale dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale</i>	16
D.II.f) <i>Acquisizione di immobilizzazioni materiali durante la fase organizzativa e di avvio d'impresa</i>	16
D.III) <i>Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione</i> ..	17
D.IV) <i>Rinnovamenti</i>	17
D.V) <i>Oneri finanziari</i>	17
D.VI) <i>Manutenzioni e riparazioni</i>	19
D.VII) <i>Pezzi di ricambio</i>	20
D.VIII) <i>Rivalutazione delle immobilizzazioni materiali</i>	21
D.IX) <i>Perdita di immobilizzazioni materiali o riparazioni di danni ad immobilizzazioni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa</i>	21
D.X) <i>Fondi di rinnovamento</i>	22
D.XI) <i>Ammortamento</i>	23
D.XII) <i>Alienazioni</i>	26
D.XIII) <i>Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali</i>	26
D.XIV) <i>Imballaggi da riutilizzarsi</i>	28
D.XV) <i>Tempo di rilevazione dei costi da capitalizzare, delle alienazioni, delle svalutazioni e degli ammortamenti</i>	29
D.XVI) <i>Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione delle immobilizzazioni materiali</i> .	29
E. RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO E NOTA INTEGRATIVA.....	29
F. CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE COMMISURATI AL COSTO DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI.....	31
F.I) <i>Definizione</i>	31
F.II) <i>Contabilizzazione</i>	31
F.III) <i>Rappresentazione in bilancio e nota integrativa</i>	32

SCOPO E CONTENUTO

L'OIC – Organismo Italiano di Contabilità - ha curato la revisione del Principio contabile 16, emanato nel marzo 1996, a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Con il decreto legislativo 9 aprile 1991, n° 127, era stata data attuazione alle Direttive CEE n° 78/660 e n° 83/349 in materia societaria relative rispettivamente al bilancio d'esercizio e al bilancio consolidato. La disciplina di bilancio è stata ora modificata con il D. Lgs. 17 gennaio 2003, n° 6 e successive modifiche ed integrazioni, recante la riforma del Diritto Societario in attuazione alla legge Delega 3 ottobre 2001, n° 366. I Principi contabili direttamente interessati dalle modifiche legislative suddette sono stati aggiornati per riflettere tali cambiamenti specificamente esposti nel Principio contabile OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento allo stesso.

Il presente Principio riedito riporta, dunque, le modifiche rese necessarie per coordinarne il testo con le regole contabili indicate nel Principio OIC 1 e nell'Appendice di aggiornamento all'OIC 1.

Dal Principio contabile 16 del marzo 1996 sono state eliminate, oltre la normativa fiscale ormai superata, anche le parti che sintetizzavano il raffronto tra i principi in esso enunciati ed i principi contabili internazionali in vigore alla data suddetta; infatti, numerosi principi contabili internazionali sono stati oggetto di modifica. Al riguardo, l'OIC si fa parte attiva nell'elaborazione di proposte di modifiche da apportare alla disciplina civilistica del bilancio, finalizzate anche al recepimento delle norme comunitarie in materia di armonizzazione con i principi contabili internazionali e destinate alle imprese che non sono tenute alla applicazione dei principi contabili internazionali. La finalizzazione di tali proposte e il loro eventuale recepimento da parte del legislatore nell'ordinamento civilistico nazionale richiederà un conseguente riesame del presente Principio contabile.

Il presente Principio ha lo scopo di definire le immobilizzazioni materiali ed i principi contabili relativi alla loro rilevazione, valutazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio o di funzionamento. I principi contabili cui questo Principio si riferisce sono formulati nel contesto di un sistema contabile tradizionale a «valori storici» (detto anche a «costi storici»).

Esulano da questo Principio le seguenti problematiche, che costituiranno oggetto di documenti separati:

- A. La valutazione dei cespiti in condizioni speciali (fusioni, scissioni, ristrutturazioni, apporti, ecc.).
- B. La problematica delle imprese immobiliari.
- C. La problematica dei beni gratuitamente devolvibili.
- D. Beni di terzi (in leasing)¹.
- E. La problematica dei beni costituiti da risorse naturali (ad esempio, cave, miniere, eccetera).

¹ Per l'informativa che deve fornire il locatario di beni in leasing a norma del punto 22 dell'art. 2427 Cod. Civ., si rinvia all'Appendice 2 al Principio Contabile 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi".

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

PARTE GENERALE E CLASSIFICAZIONE

La terminologia qui adottata, con riferimento agli artt. 2424 e 2425 del Codice Civile, è la seguente: classi (poste precedute da lettere maiuscole), sottoclassi (poste precedute da numeri romani), voci (poste precedute da numeri arabi) e sottovoci (poste precedute da lettere minuscole). Le principali norme civilistiche che riguardano direttamente e indirettamente le immobilizzazioni materiali sono qui di seguito richiamate:

1.a) L'art. 2423 c.c. dispone che: «Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico e dalla nota integrativa.

Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.

Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato. Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, ad eccezione della Nota Integrativa che può essere redatta in migliaia di euro».

1.b) L'art. 2423-*bis* c.c. stabilisce, fra l'altro, che nella redazione del bilancio:

- la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività. Con riferimento alla valutazione, il citato D. Lgs. 6/2003 ha introdotto all'art. 2423-*bis* c.c., esplicitamente che la valutazione della voci dovrà essere fatta tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato.

- si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;

- si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;

- i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.

Deroghe a questo principio sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

1.c) Il secondo comma dell'art. 2217 c.c stabilisce, fra l'altro, che «l'inventario si chiude con il bilancio, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite».

2. La classificazione dei valori di bilancio, da un punto di vista giuridico, è subordinata all'esigenza di chiarezza, cui fa riferimento l'art. 2423 c.c. richiamato sopra.

3.a) Il primo comma dell'art. 2424 bis c.c. stabilisce che «gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni».

3.b) L'art. 2424 c.c., inerente lo schema dello stato patrimoniale, al punto B.II. così individua le immobilizzazioni materiali, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:

- 1) terreni e fabbricati;
- 2) impianti e macchinario;
- 3) attrezzature industriali e commerciali;
- 4) altri beni;
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti.

L'art. 2424-bis, comma 5, in ossequio al novellato principio stabilito dall'art. 2423-bis, prescrive che le attività oggetto di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione a termine siano iscritte nello stato patrimoniale del venditore².

4.a) Le immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, devono essere sistematicamente ammortizzate in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Gli ammortamenti così calcolati devono essere iscritti nel conto economico (art. 2425 c.c.) alla voce B.10.b. «ammortamento delle immobilizzazioni materiali».

Gli ammontari complessivi degli ammortamenti vanno dedotti direttamente dai valori originari dei beni, a cui gli ammortamenti si riferiscono, ed esplicitati nella nota integrativa.

4.b) Le svalutazioni delle immobilizzazioni materiali di cui al punto 3 dell'art. 2426 c.c. devono essere iscritte nel conto economico alla voce B.10.c e riportate nello stato patrimoniale, come per gli ammortamenti, a diretta diminuzione del valore delle immobilizzazioni.

Non sono consentiti accantonamenti a fondi rischi in vista di svalutazioni al mero fine di costituire vere e proprie riserve contrarie al principio generale della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta.

5. L'art. 2425 c.c. contempla nel conto economico, ai rispettivi numeri, le sotto elencate voci:

- nella classe A, definita «Valore della produzione»:

4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

5) altri ricavi e proventi;

- nella classe B, definita «Costi della produzione»:

10b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali³;

10c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni⁴;

14) oneri diversi di gestione;

- nella classe E, definita «Proventi e oneri straordinari»:

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5⁵;

² Per ciò che riguarda il trattamento contabile di tali operazioni, si veda anche l'Appendice "Operazioni di compravendita con obbligo di retrocessione", al Principio contabile 12.

³ Vedasi punto 4.a) precedente.

⁴ Vedasi punto 4.b) precedente.

⁵ Ci si riferisce ai proventi definiti nella classe "A) Valore della produzione" come: "5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio". Per la contabilizzazione delle plusvalenze derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore, si rinvia all'Appendice 2 al Principio contabile 12.

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14⁶;

6. L'art. 2427 c.c. stabilisce che la nota integrativa deve, fra l'altro, indicare:

- «i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato»;

- «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»;

- «la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine 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»;

- «l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce».

7. L'art. 2426 punto 2 c.c. richiede che «eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa».

VALUTAZIONE

1. In tema di valutazione delle immobilizzazioni materiali, l'art. 2426 c.c. stabilisce che:

(a) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi. Inoltre, il punto 8 bis stabilisce che le immobilizzazioni in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole⁷

(b) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione;

(c) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i due punti precedenti, deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.

2. La Relazione Ministeriale di commento all'art. 2426 c.c. in merito al punto 1 precisa:

«Quanto al costo di produzione, si stabilisce che oltre ai costi direttamente imputabili al prodotto esso può comprendere anche costi cc.dd. di indiretta imputazione, per la quota che

⁶ Si riferiscono agli oneri definiti nella classe «B) Costi della produzione» come: «14) Oneri diversi di gestione».

⁷ Per la contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali correlate ad una valuta estera, in quanto generano flussi finanziari in valuta estera, si rinvia al Principio contabile 26 «Operazioni e partite in moneta estera».

ragionevolmente possa essere imputata al prodotto: deve trattarsi naturalmente di costi di competenza del periodo di fabbricazione, il quale deve essere considerato concluso dal momento in cui il bene è oggettivamente utilizzabile (ciò ad evitare che vengano capitalizzate anche quote di costi generali relativi a tempi successivi, con la giustificazione che il prodotto, di fatto, non è stato ancora utilizzato). La formula *può comprendere* non intende attribuire ai redattori del bilancio una facoltà di scelta arbitraria, ma si riferisce alla ragionevole applicazione della discrezionalità tecnica, in conformità al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta; naturalmente, se la capitalizzazione dei costi di indiretta imputazione conducesse a superare il valore di mercato o il valore di utilizzazione, la posta dovrà essere corrispondentemente svalutata in base a quel medesimo principio generale. La regola dettata per i costi di indiretta imputazione è poi estesa agli oneri finanziari, compresi quelli sostenuti per far costruire il prodotto da terzi.

Quanto all'ammortamento delle immobilizzazioni, «la formula in relazione con la residua possibilità di utilizzazione [sostanzialmente corrispondente a quella dell'art. 35, par. I, lett. b), della direttiva] è sembrata la più idonea a ricomprendere tutte le componenti dell'ammortamento (usura fisica, superamento tecnologico, minore alienabilità del prodotto ottenuto con l'impianto, ecc.). L'avverbio sistematicamente mira ad evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità a piani. L'avverbio sta però appunto ad indicare che l'ammortamento deve essere operato in conformità ad un piano prestabilito, ma anche che il piano debba esser impostato in modo che l'ammortamento sia effettuato per importi costanti. Essendo inoltre possibile che i piani di ammortamento mutino per il mutare dei piani aziendali di utilizzazione dei cespiti, si è consentita la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati per la strutturazione originaria del piano, imponendone però la motivazione nella nota integrativa».

Quanto al punto 1(c) sopra indicato, «si riferisce sia alle svalutazioni di immobilizzazioni non soggette ad ammortamento, sia alle svalutazioni eccezionali di quelle ammortizzabili. Il divieto di mantenere tali svalutazioni quando ne siano venute meno le ragioni costituisce applicazione del principio generale della rappresentazione veritiera e corretta».

3. La procedura di ammortamento è prescritta per le immobilizzazioni materiali la cui utilizzazione è limitata nel tempo; non appare, dunque, estendibile a tutte le immobilizzazioni. Vi sono, infatti, immobilizzazioni non soggette a utilizzazione limitata nel tempo per le quali la procedura di ammortamento è improponibile (l'esempio tipico è costituito dai terreni), altre che, pur soggette a tale limitazione, per la loro modesta entità non vengono assoggettate all'ammortamento, ma direttamente imputate a spese nell'esercizio. La scelta dell'una o dell'altra procedura rispecchia criteri tecnici e non deve contrastare con i requisiti della «chiarezza» e della «rappresentazione veritiera e corretta» richiesti dall'art. 2423 c.c. e di «evidenza e verità degli utili conseguiti» richiesti dall'art. 2217 c.c.

4. La svalutazione delle immobilizzazioni di cui al precedente punto 1(c) deve partire da due considerazioni preliminari:

- il valore iscritto in bilancio delle immobilizzazioni non deve superare quello effettivo d'uso delle immobilizzazioni stesse, il quale può essere inferiore al valore di costo (o al valore contabile dato dal costo rettificato dagli ammortamenti);
- scopo dell'ammortamento è ripartire sugli esercizi di competenza un costo pluriennale e non determinare il valore che le immobilizzazioni devono avere in bilancio.

Ora, del valore effettivo d'uso delle immobilizzazioni si deve tener conto già al momento della relativa capitalizzazione dei costi sostenuti per il loro acquisto o produzione; tuttavia,

può verificarsi una perdita durevole di tale valore successivamente alla prima iscrizione, ossia negli esercizi di vita dei beni. In questa situazione, il valore delle immobilizzazioni deve essere rettificato non, per la ragione sopra detta, con i soli ammortamenti, bensì ricorrendo anche a svalutazioni. È quanto prevede l'articolo in commento, il quale si riferisce a tutti i tipi di immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie). Si analizzano di seguito i singoli aspetti della norma, la quale, giova rilevarlo, sancisce un obbligo e non una mera facoltà.

a) La legge parla di valore inferiore, alla data del bilancio, rispetto al costo di acquisto ridotto dall'ammortamento, ma non si riferisce al valore di mercato, altrimenti avrebbe usato un'espressione più esplicita, così come ha fatto disciplinando la svalutazione delle attività circolanti. Si riferisce, invece, al valore effettivo del bene immobilizzato nell'economia dell'azienda in funzionamento, ossia, nel caso di beni strumentali, al valore che potrà essere recuperato tramite l'uso: poiché il recupero avviene con gli ammortamenti, il valore effettivo è, quindi, quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilizzo del bene. Quando viene meno questa «capacità d'ammortamento», gli amministratori debbono riconsiderare la valutazione del bene ed eventualmente iscrivere nello stato patrimoniale solo la quota del costo sospeso dal quale la gestione futura trarrà utilità contabilizzando, in coerenza con il principio della prudenza, una perdita già manifestatasi.

b) La perdita di valore che richiede la svalutazione di un bene immobilizzato deve essere, stabilisce la norma, duratura, fatto che deve essere accertato in base ad una ragionevole valutazione delle relative cause. Queste, interne o esterne all'impresa, possono essere, per le immobilizzazioni ammortizzabili, molteplici: danneggiamenti, obsolescenza, manifestazione di errori di progettazione o costruzione, cambiamenti tecnologici o nei prodotti decisi dall'impresa, andamento non remunerativo del mercato dei prodotti, e così via. Alcune delle cause che creano la necessità della svalutazione sono le stesse che costituiscono gli elementi sui quali si basa la determinazione degli ammortamenti, ma che diventano cause di svalutazione quando compromettono la capacità di ammortamento, come sopra intesa, del bene. Ad esempio, della obsolescenza tecnica si deve tener conto già nella determinazione iniziale della vita utile di un impianto cui commisurare gli ammortamenti, ma inattese ed importanti innovazioni tecnologiche possono rendere antieconomico l'impianto e richiedere, quindi, la svalutazione dell'impianto stesso. In altre parole, le cause delle svalutazioni devono avere un carattere di straordinarietà e gravità, e non essere, quindi, fatti di cui tener conto nel periodico riesame dei piani di ammortamento.

c) Il terzo aspetto della norma di legge è che quando vengono meno in tutto o in parte le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta: il valore al costo - totalmente o parzialmente - deve essere ripristinato (tenendo conto anche degli ammortamenti). Una tale situazione non potrà che accadere molto raramente, perchè una perdita di valore duratura, con la conseguente svalutazione, deve derivare da fatti gravi da valutarsi con molta accuratezza, altrimenti si trasformerebbe la norma di legge sulle svalutazioni in un comodo strumento per attuare politiche di bilancio.

5. Come già citato, il quarto comma dell'art. 2423 c.c. dispone che:

«... Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata».

Quanto sopra costituisce applicazione dell'art. 2, par. 5, della IV Direttiva, che prevede un obbligo e non una facoltà di deroga. La Relazione Ministeriale così recita in proposito: «Non si è ritenuto possibile precisare (come la direttiva consente) i casi eccezionali in cui

l'osservanza degli articoli seguenti potrebbe risultare incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta; dovrà comunque trattarsi di casi veramente eccezionali, essendo evidente che le specifiche norme relative alle strutture e alle valutazioni sono dettate proprio al fine di assicurare la rappresentazione veritiera e corretta in tutte le situazioni normalmente ricorrenti.

In particolare, non costituisce caso eccezionale l'eventualmente sopravvenuta scarsa significatività dei valori storici per effetto dell'inflazione, essendo la disciplina di tale fenomeno riservata al legislatore ordinario, come espressamente stabilito dalla legge di delega (art. 1, lett. c). È poi sembrato necessario rendere esplicito il principio secondo cui gli utili eventualmente emergenti dalla deroga ai criteri di valutazione non sono distribuibili fino a che il maggior valore iscritto non sia o realizzato (per effetto di alienazione del bene) o coperto da ammortamento».

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: DEFINIZIONE DELLE STESSE ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Dopo aver considerato la normativa civilistica, l'evoluzione della tecnica in materia di bilanci, e tenuto conto del Principio contabile 11 relativo a "Bilancio d'esercizio — Finalità e Postulati", vengono enunciati i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, ritenuti corretti ed atti a rilevare, valutare e rappresentare le immobilizzazioni materiali nel bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi, in un sistema contabile tradizionale a valori storici, nonché atti per l'interpretazione e l'integrazione delle norme di legge in materia.

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

A.I) Le immobilizzazioni materiali sono beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali. Tali beni vengono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono, quindi, destinati né alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.

Le immobilizzazioni materiali hanno quindi le seguenti caratteristiche:

A.I.a) Si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi⁸ la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito e dalla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi.

A.I.b) Si tratta di beni materiali ed anticipi a fornitori a fronte del loro acquisto.

A.I.c) L'uso durevole dei beni in oggetto richiama l'esistenza di fattori e condizioni produttive la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio amministrativo. Tali beni incorporano una potenzialità di servizi produttivi (utilità) che saranno resi durante lo svolgimento della loro vita utile.

A.I.d) L'utilizzazione delle immobilizzazioni materiali, quali strumenti di produzione, comporta il trasferimento dei costi sostenuti per tali immobilizzazioni ai processi svolti ed ai prodotti ottenuti, tramite la rilevazione delle quote di ammortamento.

A.I.e) La caratteristica delle immobilizzazioni materiali di riferirsi a fattori e condizioni durature non è intrinseca ai beni stessi acquisiti, ma piuttosto alla loro destinazione. Le immobilizzazioni materiali, infatti, non sono beni destinati alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento di beni destinati alla vendita, ma vengono utilizzate come strumenti di produzione. Non sono, dunque, immobilizzazioni materiali quegli immobili, quelle macchine o quei mobili e così via che costituiscono oggetto di compravendita da parte dell'impresa. La destinazione economica dei medesimi beni può essere diversa, quindi, per imprese appartenenti a diversi settori economici. Essa può mutare, tuttavia, nel tempo anche nell'ambito di una stessa impresa, specie per quei beni non più in uso e comunque fuori dall'attività produttiva: beni immobili, ad esempio, che in passato erano destinati alla normale attività produttiva, se non vengono indefinitamente lasciati nell'impresa in quanto producono frutti diretti (perché dati in affitto), potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita.

⁸ In questo Principio il termine esercizio viene usato come sinonimo di periodo amministrativo.

Ne deriva che in conseguenza di una delibera del Consiglio di Amministrazione, i cespiti destinati alla vendita, il cui realizzo è previsto dagli Amministratori nel breve periodo, vanno classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce del circolante; pertanto, dalla data in cui è stata deliberata la mutata destinazione dei beni, gli ammortamenti non vanno più calcolati e la valutazione di tali beni è effettuata al minore tra il costo, diminuito degli ammortamenti, e il valore di presumibile realizzo. La plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione va registrata tra i proventi o gli oneri straordinari, a meno che non ricorrano le condizioni di cui al Principio contabile 12. La nota integrativa deve contenere: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali a quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del mutamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio.

A.I.f) Poiché, come si è detto in precedenza, i beni che costituiscono le immobilizzazioni materiali non sono destinati né alla vendita né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa, la loro realizzazione non avviene direttamente, bensì indirettamente attraverso i ricavi di esercizio conseguibili durante la vita utile di quei beni dell'impresa. La realizzazione indiretta rappresenta la partecipazione graduale dei valori delle immobilizzazioni alla formazione dei ricavi di esercizio ai quali si estende la vita utile delle immobilizzazioni, mediante le quote di ammortamento.

A.II) Il trasferimento del titolo di proprietà determina l'inclusione dei beni che costituiscono le immobilizzazioni materiali nei relativi conti, in quanto con tale passaggio vengono trasferiti i rischi ed i benefici relativi a tali beni⁹.

A.II.a) Le immobilizzazioni materiali sono iscrivibili in bilancio se fisicamente esistenti. Inoltre, vanno iscritti nella voce B.II.5 «Immobilizzazioni in corso e acconti» i cespiti in corso di esecuzione e gli anticipi corrisposti ai fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

A.II.b) Data la natura pluriennale di tali beni, i sistemi contabili-amministrativi delle imprese devono essere affidabili (per struttura e controllo interno) e necessitano di strumenti amministrativi atti a rilevare contabilmente, ed in modo attendibile e documentato, il costo originario e le variazioni subite dai beni stessi (incrementi, decrementi ed alienazioni), ad assicurarne l'esistenza fisica e ad accertare che siano ancora utilizzati¹⁰. Tali strumenti amministrativi devono permettere, fra l'altro, di svolgere con ragionevole facilità i controlli fisici di accertamento dell'esistenza delle immobilizzazioni materiali che l'impresa deve effettuare periodicamente a seconda degli strumenti di controllo di cui dispone per la rilevazione dei cespiti acquisiti e delle alienazioni.

⁹ Per l'informativa che deve fornire il locatario di beni in leasing a norma del punto 22 dell'art. 2427 Cod. Civ., si rinvia all'Appendice 2 al Principio Contabile 12.

¹⁰ Tra gli strumenti amministrativi vengono spesso utilizzate le rilevazioni permanenti dei singoli cespiti ed i moduli di alienazione dei cespiti e di cessazione del loro impiego preparati dai responsabili degli stabilimenti. Le rilevazioni permanenti dei singoli cespiti (schede manuali o tabulati elettronici) rappresentano un dettaglio del singolo conto di mastro cui si riferiscono (macchinari, impianti, ecc.). La somma degli ammontari indicati nelle rilevazioni permanenti dei singoli cespiti ha cioè riscontro con il saldo della classe di cespiti (macchinari, impianti, ecc.) esposto nella scheda mastro. Le rilevazioni permanenti dei singoli cespiti includono di solito tutte le informazioni concernenti il cespite: data di acquisto, fornitore, tasso d'ammortamento, numero di matricola del fornitore, numero d'identificazione posto dall'impresa, ecc. Gli strumenti amministrativi che vengono utilizzati dalle imprese per l'accumulo dei costi dei beni costruiti in economia possono variare nella forma. Essi di solito sono costituiti da schede commessa in cui vanno accumulati i costi sostenuti, adeguatamente documentati (fatture fornitori, bolle materiale utilizzato, bolle orarie, ecc.).

B. RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono elencati nel Principio contabile 11 Bilancio d'esercizio-finalità e postulati, costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e vanno tenuti, pertanto, presenti nella valutazione delle immobilizzazioni materiali. In particolare, si richiamano i principi della comprensibilità, dell'imparzialità, della prudenza, della continuità di applicazione dei principi contabili (ivi inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione)¹¹, della competenza (segnatamente, la rilevazione dei costi nei periodi di competenza e la correlazione tra costi e ricavi per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica), del costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento e delle sue limitazioni, della significatività e rilevanza dei dati, dell'adeguata informativa nella nota integrativa al bilancio e della verificabilità dell'informazione.

C. CLASSIFICAZIONE

C.I) La classificazione dei valori delle immobilizzazioni materiali nel bilancio di esercizio deve rispondere all'esigenza di comprensibilità, che è uno dei postulati del bilancio stesso in precedenza richiamati.

C.II) Nello stato patrimoniale i valori delle immobilizzazioni materiali si iscrivono tra le immobilizzazioni (classe B, sottoclasse II) e vanno tenuti distinti dalle altre sottoclassi di valori che concorrono a formare tale classe. Nell'ambito poi delle immobilizzazioni materiali devono essere esposte separatamente le voci componenti. Il novellato art. 2424 richiede, inoltre, la separata indicazione delle immobilizzazioni concesse in locazione finanziaria. La sottoclasse delle immobilizzazioni materiali generalmente comprende le seguenti voci:

1) *Terreni e fabbricati* (Voce B.II.1)

- Terreni (quali pertinenze fondiari degli stabilimenti, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, terreni e pertinenze riferite ad autostrade in esercizio, cave, terreni estrattivi e minerari¹², sorgenti);

- Fabbricati civili (quali immobili destinati ad uso di abitazione civile o ad uso alberghiero turistico, termale, sportivo, balneare, terapeutico; comprendono, inoltre, i collegi, le colonie, gli asili nido, le scuole materne e gli edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);

- Fabbricati industriali (quali fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);

- Costruzioni leggere (quali tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).

2) *Impianti e macchinario* (Voce B.II.2)

- Impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di

¹¹ Il trattamento contabile del cambiamento dei criteri è disciplinato dal Principio contabile 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori, eventi e operazioni straordinari, fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio", cui si rinvia.

¹² La problematica relativa a cave e miniere esula dallo scopo di questo Principio contabile.

conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);

- Impianti specifici;
- Altri impianti (quali forni e loro pertinenze);
- Macchinario automatico e macchinario non automatico.

3) *Attrezzature industriali e commerciali* (Voce B.II.3)

- Attrezzature (quali di officina, attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);

- Attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.

4) *Altri beni* (Voce B.II.4)

- Mobili (quali mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, d'officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);

- Macchine d'ufficio (quali macchine ordinarie di ufficio, elettromeccaniche ed elettroniche, comprese le apparecchiature dei Centri Elaborazione Dati e i sistemi telefonici elettronici);

- Automezzi (quali autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);

- Migliorie a beni di terzi¹³;
- Imballaggi da riutilizzare;
- Beni gratuitamente devolvibili.

5) *Immobilizzazioni in corso e acconti* (Voce B.II.5)

- Immobilizzazioni materiali in corso di realizzazione;

- Anticipi a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

I terreni possono essere esposti insieme ai fabbricati con la dizione terreni e fabbricati. Sono possibili altre descrizioni più rappresentative delle immobilizzazioni dell'impresa.

Dalla predetta classificazione si desume che le immobilizzazioni materiali includono sia i valori delle immobilizzazioni che alla data di bilancio concorrono alla formazione del reddito, sia le costruzioni in corso e gli anticipi a fornitori per l'acquisizione di tali beni.

C.III) I fondi ammortamento nello stato patrimoniale si iscrivono in detrazione di ogni singola voce dell'immobilizzazione cui si riferiscono, ovvero, come alternativa meno praticabile e in ogni caso nei bilanci redatti in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis c.c., in detrazione dei valori originari elencandoli in colonne distinte tra valore lordo, ammortamento accumulato e valore netto.

Nel conto economico gli ammortamenti vanno indicati nell'apposita voce dei costi della produzione (10.b).

C.IV) Gli utili e le perdite¹⁴ derivanti da alienazioni di cespiti vanno esposti nel conto economico in base a quanto disposto nel Principio contabile 12.

¹³ Di solito immobili presi in affitto da terzi. Vedasi D.III infra. A seconda della fattispecie, è possibile classificarle tra le immobilizzazioni immateriali — altre, voce B.I.7 dell'attivo ex art. 2424 c.c.. Si veda Principio contabile 24 "Le immobilizzazioni immateriali".

¹⁴ In questo Principio per semplicità e chiarezza si sono usati spesso i termini di utili o perdite anche dove le leggi ed alcuni autori si riferiscono a plusvalenze o minusvalenze.

D. VALUTAZIONE

D.I) Principi generali

I principi base di valutazione delle immobilizzazioni materiali in un sistema a costi storici sono i seguenti:

D.I.a) Il valore originario di un'immobilizzazione materiale è costituito dal costo per l'impresa come di seguito definito. Esso include tutti i costi relativi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilità, affinché esso costituisca bene duraturo per l'impresa.

Il valore di bilancio di un'immobilizzazione materiale può comprendere rivalutazioni del costo - come innanzi definito - se queste vengono effettuate in applicazione di leggi speciali¹⁵. I criteri di rivalutazione, le metodologie di applicazione ed i limiti di rivalutazione debbono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale da cui la rivalutazione trae origine, nei limiti del valore recuperabile tramite l'uso (D.I.g e D.XIII). Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali¹⁶.

La rivalutazione delle immobilizzazioni materiali (a differenza del recupero di valore conseguente al venir meno delle ragioni di una precedente svalutazione) non costituisce componente del conto economico, ma deve essere accreditata alle riserve di patrimonio netto nell'esercizio in cui viene effettuata (voce A.III, "Riserve di rivalutazione").

D.I.b) I conti accesi ai cespiti devono riflettere l'investimento nei beni in funzionamento o in costruzione. Tale obiettivo si raggiunge stabilendo degli oculati criteri di capitalizzazione, di rilevazione dei cespiti sostituiti e di stralcio dei cespiti alienati o rimossi. Tali criteri devono essere applicati rispettando il principio della competenza.

Un'accurata e chiara distinzione deve essere fatta fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzazioni e spese che, se pur collegate con gli immobilizzi, rappresentano spese di competenza del periodo (ad esempio, riparazione e manutenzione ordinaria). I costi capitalizzabili sono soltanto quelli che si sostengono per l'acquisizione di nuovi cespiti (costi originari) o per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti a cespiti esistenti (costi sostenuti durante il periodo in cui l'impresa ha la proprietà dei cespiti), sempre che si concretizzino in un incremento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza, ovvero prolunghino la "vita utile" dei vari cespiti.

Nel caso le modificazioni di cespiti preesistenti comportino l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario e dalla loro sostituzione consegua un significativo e misurabile incremento di capacità o di produttività o di sicurezza, il costo e l'ammortamento relativi alla parte eliminata devono essere stornati dai conti. (D.III, D.IV e D.VI).

¹⁵ Esula dallo scopo di questo Principio la trattazione dei criteri di valutazione da adottare in presenza di operazioni complesse che comportano una ristrutturazione o un riassetto dell'impresa, come ad esempio le operazioni di fusione, le cessioni di ramo d'azienda, ecc.

¹⁶ Si è esaminata la possibilità che una rivalutazione dei cespiti venga effettuata in presenza dei cosiddetti "casi eccezionali", che costituiscono obbligo di deroga dalle disposizioni del Codice Civile (cfr. Relazione Ministeriale di commento all'art. 2426 c.c.) e si è ritenuto di non poter enunziare né esemplificare tali casi, per la ragione stessa della loro assoluta eccezionalità. Per tale motivo, nell'eventualità che fatti di assoluta straordinarietà impongano una deroga al divieto di rivalutazione dei beni statuito in questo documento, le modalità di rivalutazione dei beni dovranno essere ricondotte agli enunciati generali di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

D.I.c) Il valore di un cespite esistente che include costi relativi a migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso, come definito nei successivi paragrafi D.I.g e D.XIII, per un'impresa in condizioni di funzionamento.

D.I.d) Il valore dei cespiti costruiti in economia ed il valore dei cespiti già esistenti, che include costi relativi a variazioni strutturali rilevanti effettuate in economia, non possono eccedere il loro prezzo di mercato (D.II.b).

D.I.e) Il valore dei cespiti deve essere rettificato dagli ammortamenti. L'ammortamento è un costo e deve essere stanziato in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti (intesa, secondo i principi contabili, come vita utile dei cespiti stessi) con un metodo sistematico e razionale indipendente dai risultati conseguiti nell'esercizio. (D.XI).

D.I.f) Le immobilizzazioni materiali destinate ad essere mantenute nell'organizzazione permanente dell'impresa vanno valutate al costo, comprensivo delle eventuali rivalutazioni (D.I.a), rettificato dai relativi ammortamenti (valore netto contabile) finché vi è evidenza che tale valore netto contabile potrà essere recuperato tramite l'uso. Quando si rilevano sintomi che facciano prevedere difficoltà di recupero del valore netto contabile, è necessario accertare se si è verificata una perdita duratura di valore. In tal caso, va rilevata una svalutazione e le immobilizzazioni vanno esposte al valore recuperabile tramite il loro uso, come definito per un'impresa in condizioni di funzionamento (D.XIII).

D.I.g) Le immobilizzazioni materiali destinate all'alienazione, quelle obsolete ed in generale quelle non più utilizzate o utilizzabili nel ciclo produttivo vanno valutate al minor valore tra il valore netto contabile e il valore netto di realizzo (D.XIII).

I principi generali di valutazione qui enunciati vengono trattati nei paragrafi successivi.

D.II) I valori originari da iscrivere in bilancio

I valori originari delle immobilizzazioni materiali da iscrivere in bilancio sono, salvo alcuni casi particolari che verranno trattati in modo specifico, i loro costi di acquisizione. Tale costo rappresenta, infatti, il valore economicamente corretto attribuibile alle immobilizzazioni materiali al momento della loro acquisizione, e, di conseguenza, la base per poter determinare le quote di ammortamento per la durata della loro vita utile¹⁷. Gli oneri finanziari vengono trattati in una sezione separata di questo documento (D.V).

D.II.a) Acquisto¹⁸

1. Il valore originario è comprensivo del costo di acquisto, degli oneri accessori d'acquisto e di tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

2. Il costo di acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

Il punto 8 *bis* dell'art. 2426 c.c., stabilisce che le immobilizzazioni in valuta devono essere iscritte al tasso di cambio al momento del loro acquisto o a quello inferiore alla data di chiusura dell'esercizio se la riduzione debba giudicarsi durevole¹⁹.

¹⁷ Talune imprese, per convenienza, stabiliscono minimi di costo affinché il bene possa essere capitalizzato. Tale prassi è accettabile se i minimi sono ragionevoli e vengono applicati con giudizio onde evitare effetti distorsivi significativi.

¹⁸ I criteri di valutazione trattati in questo documento si riferiscono ad acquisti intervenuti tra entità indipendenti.

L'IVA non costituisce un elemento di costo, ma un credito verso l'erario, salvo il caso di IVA indetraibile. La capitalizzazione del costo aggiuntivo sostenuto a causa di acquisti di immobilizzazioni materiali in regime di IVA indetraibile è consentita nei limiti in cui l'aggiunta di tale costo al prezzo di acquisto non faccia sì che si ecceda il valore recuperabile tramite l'uso del bene. Gli sconti commerciali²⁰ si portano a riduzione del costo. Gli eventuali sconti cassa vengono di solito accreditati al conto economico tra i proventi finanziari a meno che non siano di ammontare rilevante, nel qual caso devono essere portati a riduzione del prezzo di acquisto.

3. Gli oneri accessori d'acquisto comprendono tutti quegli eventuali altri oneri che l'impresa deve sostenere perchè l'immobilizzazione possa essere utilizzata, esclusi gli oneri finanziari (per i quali vedasi D.V.). Rientrano, pertanto, fra i costi capitalizzabili i costi di trasporto, d'installazione, ecc.

4. Alcuni oneri accessori d'acquisto che concorrono a formare il valore originario e in quanto tali capitalizzabili sono, a titolo esemplificativo:

a) "Fabbricati"

- spese notarili per la redazione dell'atto di acquisto
- tasse per la registrazione dell'atto
- onorari per la progettazione dell'immobile
- costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario
- compensi di mediazione

b) "Impianti e macchinario"

- spese di progettazione
- trasporti
- dazi su importazione
- spese di installazione
- spese ed onorari di perizie e collaudi
- spese di montaggio e posa in opera
- spese di messa a punto

c) "Mobili"

- trasporto
- dazi su importazione

5. Nel caso in cui oggetto di acquisto sia un'unità economico-tecnica, come per esempio un assieme di beni (ad esempio, una linea di produzione), può accadere che il prezzo si riferisca all'intera unità presa nel suo complesso e si pone il problema di determinare i valori delle singole immobilizzazioni che la compongono, al fine di distinguere le immobilizzazioni soggette ad ammortamento da quelle che non lo sono, nonché, per le prime, individuare la diversa durata della loro vita utile. In tal caso, i valori delle singole immobilizzazioni devono essere determinati in base ai prezzi di mercato, tenendo conto dello stato delle immobilizzazioni acquisite rispetto allo stato delle immobilizzazioni equivalenti, i cui eventuali prezzi di mercato costituiscono parametro di riferimento. La somma dei valori così attribuiti alle singole immobilizzazioni materiali potrebbe risultare superiore o inferiore al prezzo dell'intera unità economico-tecnica. Se risulta superiore occorrerà procedere ad una riduzione di tali valori su base proporzionale, al fine di ragguagliare l'ammontare

¹⁹ Per la contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali correlate ad una valuta estera, in quanto generano flussi finanziari in valuta estera, si rinvia al Principio contabile 26.

²⁰ Con tale termine ci si riferisce agli sconti incondizionati in fattura ed agli sconti di quantità.

complessivo dei valori delle varie immobilizzazioni al prezzo dell'intera unità. Ciò in conformità al principio generale per cui il valore originario delle immobilizzazioni non può eccedere il loro costo.

Se, invece, la somma dei valori attribuibili alle diverse immobilizzazioni risulta inferiore al prezzo dell'intera unità, la differenza va in aumento proporzionale ai valori di mercato delle singole immobilizzazioni²¹, in quanto trattasi di un costo realmente sostenuto, sempre che la trattativa sia avvenuta tra parti indipendenti ed il valore sia recuperabile tramite l'uso (D.XIII).

D.II.b) *Costruzioni in economia*

1. Il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni che l'impresa deve sostenere perchè l'immobilizzazione possa essere utilizzata (vedasi la definizione disposta dall'art. 2426 c.c.).

2. I cespiti totalmente o parzialmente costruiti in economia dall'impresa che svolge tale attività in modo continuativo con un apposito reparto vanno valutati al costo di fabbricazione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, spese di progettazione, costi per forniture esterne, ecc.) e di una quota parte delle spese generali di fabbricazione, la quale è soggetta alle stesse regole per la determinazione della quota attribuibile alle rimanenze di magazzino.

Nel caso in cui l'attività di costruzione in economia abbia carattere occasionale, è accettabile escludere dalla valutazione le spese generali di produzione. Nel caso in cui l'attività di costruzione in economia abbia il detto carattere occasionale e venga capitalizzata una quota di spese generali di produzione, detta quota va determinata in modo da includere solo la parte dei costi che vengono sostenuti proprio in conseguenza del lavoro di costruzione, escludendo i normali costi o spese di periodo che verrebbero comunque sostenuti dall'impresa indipendentemente dalla costruzione in economia.

3. I costi di natura straordinaria, quali quelli relativi a scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali (quali ad esempio: le alluvioni, i terremoti, ecc.), sostenuti durante la costruzione dei cespiti, non costituiscono costi capitalizzabili, bensì vengono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sono verificati.

4. I cespiti costruiti in economia solitamente rappresentano impianti speciali di cui non esiste mercato. Se i cespiti sono anche disponibili sul mercato la valutazione si effettua al minore tra costo e prezzo di mercato.

D.II.c) *Permuta*²²

1. Come regola generale, la permuta di un'immobilizzazione materiale con un'altra, qualora nell'aspetto sostanziale rappresenti un'operazione di acquisto-vendita, va effettuata sulla base dei valori di mercato dei beni permutati. Il valore di mercato del bene ricevuto in permuta rappresenta il valore da iscrivere in bilancio per il bene ricevuto. Il valore di mercato del bene dato in permuta rappresenta il valore con cui si determina l'utile o la perdita sul bene dato in permuta.

2. Vi sono dei casi in cui la permuta di un'immobilizzazione non rappresenta nell'aspetto sostanziale una compravendita, ma costituisce un mezzo per procurare la disponibilità di un

²¹ Diverso è il caso di acquisto di uno stabilimento in relazione alla cessione dell'azienda. In tal caso, la differenza costituisce un'immobilizzazione immateriale.

²² Si escludono da questo Principio le acquisizioni di immobilizzazioni materiali in condizioni speciali d'impresa (fusioni, scissioni, ristrutturazioni, apporti, ecc.) e le permutate tra consociate.

bene simile, cioè avente analoghe caratteristiche funzionali, senza l'obiettivo del conseguimento di un ricavo. In tali casi, il valore originario dell'immobilizzazione acquisita deve essere tenuto pari al valore contabile dell'immobilizzazione ceduta, come nel caso di permuta di un'immobilizzazione materiale destinata alla produzione contro una similare immobilizzazione materiale da destinarsi anch' essa alla produzione. Ciò naturalmente purché tale valore sia determinato in modo conforme a quanto statuito nel presente Principio. Nel caso in cui l'immobilizzazione ceduta fosse sopravvalutata (o sottovalutata) a motivo di inadeguati (o eccessivi) ammortamenti occorre procedere alla determinazione del valore dell'immobilizzazione acquisita in base ai principi contabili statuiti nel presente Principio. Tale tipo di permuta solitamente non costituisce un vero e proprio procedimento di compravendita²³.

D.II.d) Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito

Le immobilizzazioni materiali acquisite in tutto o in parte a titolo gratuito (ad esempio, tramite donazioni) debbono essere iscritte all'attivo patrimoniale al momento in cui il titolo di proprietà delle stesse si trasferisce all'impresa.

Se alla data di bilancio il titolo di proprietà non è stato ancora legalmente trasferito all'impresa, le immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito vengono iscritte tra i conti d'ordine, e illustrate nella Nota integrativa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti e da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'impresa. Il valore netto così determinato viene rilevato come provento straordinario, alla voce E.20 del conto economico; inoltre, se tale valore è rilevante, deve esserne data adeguata illustrazione nella nota integrativa.

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito vengono ammortizzate con i medesimi criteri statuiti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso.

D.II.e) Acquisizione di un'immobilizzazione materiale dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale

Un'immobilizzazione materiale acquistata dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale va valutata al suo valore di mercato, ossia al prezzo che si sarebbe pagato in una normale operazione d'acquisto (cioè senza che l'altra immobilizzazione fosse data a parziale pagamento). Sull'alienazione del bene dato a parziale pagamento va riconosciuto l'utile o la perdita.

D.II.f) Acquisizione di immobilizzazioni materiali durante la fase organizzativa e di avvio d'impresa

I principi di valutazione delle immobilizzazioni materiali acquisite durante la fase organizzativa e di avvio d'impresa coincidono con i principi enunciati con riferimento

²³ Anche la permuta di un bene (merce, prodotto finito, fabbricato, macchinario, ecc.) che rientra tra quelli che costituiscono oggetto di vendita, intesa come operazione di gestione tipica o caratteristica dell'impresa con un altro bene anch'esso destinato alla vendita, non deve essere effettuata a valori correnti, ma ai valori storici determinati secondo i principi contabili statuiti nel presente documento. In tali casi, infatti, la permuta costituisce di solito un mezzo per procurare il bene da vendere e facilitare la vendita all'acquirente e non una vera operazione di compravendita a scopo di lucro tra le parti della permuta.

all'acquisizione di immobilizzazioni materiali nel corso di svolgimento della gestione corrente²⁴.

D.III) Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione

I costi rivolti all'ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione, incluse, quindi, le modifiche e le ristrutturazioni effettuate in modo da aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa era stata acquisita, sono capitalizzabili se essi si traducono in un aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza o di vita utile. Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e conseguentemente addebitati al conto economico.

Variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito delle predette operazioni comportano un'attenta valutazione dei costi ad esse relativi per determinare la parte che va capitalizzata e quella che va invece considerata manutenzione. In alcuni casi, tale valutazione può essere complessa e richiedere, quindi, l'ausilio di una perizia tecnica. Inoltre, le variazioni apportate a cespiti già esistenti possono comportare l'eliminazione di una parte significativa del cespite originario. In tal caso, si rende necessario effettuare lo storno del relativo costo e ammortamento per evitare una duplicazione di valori. Anche in questo caso, l'identificazione della parte eliminata e del relativo costo possono presentare difficoltà e richiedere, quindi, l'ausilio di una perizia tecnica.

Il valore risultante del cespite, se esso è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa, non può eccedere il valore recuperabile tramite l'uso (D.XIII), come definito per le imprese in funzionamento.

D.IV) Rinnovamenti

Il rinnovo comporta una sostituzione e può avere per oggetto un'immobilizzazione materiale che di per sé costituisca un'unità tecnico-contabile. La sostituzione di una siffatta immobilizzazione comporta la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita deve essere stornato addebitando o accreditando l'eventuale minusvalenza o plusvalenza al conto economico.

Il rinnovo può, tuttavia, avere per oggetto una parte soltanto di un'immobilizzazione materiale. In questo caso i costi sostenuti, se hanno lo scopo di mantenere l'integrità originaria, costituiscono spese di manutenzione ordinaria, altrimenti rientrano, solo per la parte incrementativa, tra i costi di cui al precedente D.III.

D.V) Oneri finanziari

Gli oneri finanziari di solito costituiscono spese dell'esercizio e vanno imputati direttamente al conto economico dell'esercizio in cui maturano²⁵.

²⁴ Il trattamento contabile delle spese sostenute in fase d'avvio d'impresa (costi di *start up*) è disciplinato dal Principio contabile 24 (cui si rinvia) che analizza la possibilità di differimento di certe spese sostenute in tale fase. Un'impresa si considera in fase organizzativa e di avvio finché le sue attività sono rivolte ad assicurare il raggiungimento delle condizioni necessarie per lo svolgimento della operatività diretta al conseguimento degli scopi sociali e quando sussista almeno una delle seguenti condizioni: a) l'attività diretta al conseguimento degli scopi sociali non è ancora iniziata; b) l'attività diretta al conseguimento degli scopi sociali ha avuto inizio, ma non ha ancora prodotto significativi ricavi.

²⁵ Le teorie a sostegno dell'esclusione dalla capitalizzazione degli interessi sono varie; fra le altre si ricorda quella che considera che il costo di un bene non deve essere influenzato dal tipo di fondi (propri o esterni)

Poiché le immobilizzazioni materiali costituiscono beni destinati all'organizzazione permanente delle imprese e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro acquisizione (acquisto e costruzione) possono essere capitalizzati nel valore da attribuire alle immobilizzazioni materiali nelle fattispecie e con i limiti che seguono. Va sottolineato che la capitalizzazione degli oneri finanziari non costituisce un mezzo di differimento di perdite e pertanto deve essere effettuata con oculatezza e nel rispetto delle condizioni e dei limiti qui di seguito indicati:

a) La capitalizzazione si riferisce agli interessi passivi sostenuti per capitali presi a prestito specificamente per l'acquisizione di immobilizzazioni.

b) Gli interessi capitalizzabili sono solo quelli maturati durante il "periodo di costruzione". Tale termine viene qui usato per designare il periodo che va dall'esborso dei fondi ai fornitori dei beni e servizi relativi ai cespiti fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; tale periodo include anche il tempo di montaggio e messa a punto, sempre che tali tempi siano normali. Se scioperi, inefficienza od altre cause protraggono la costruzione oltre il periodo normale, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non possono essere capitalizzati, ma costituiscono costi del periodo in cui sono stati sostenuti.

Il tempo che intercorre tra l'esborso dei fondi al fornitore e il momento in cui il cespite è pronto per l'uso, deve ovviamente essere significativo. Gli interessi relativi all'acquisizione di routine dei cespiti vanno di solito esclusi dalla capitalizzazione poiché il "periodo di costruzione" è relativamente breve. Se la costruzione di un cespite viene effettuata a stadi, gli interessi sono capitalizzabili per il "periodo di costruzione" di ciascuno stadio considerato separatamente dagli altri.

c) Il finanziamento è stato realmente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti²⁶. Nel caso in cui per il pagamento di immobilizzazioni materiali vengano utilizzati finanziamenti a breve, i quali di solito sono usati per finanziare le operazioni correnti, la determinazione della quota di finanziamento utilizzata per il pagamento dei cespiti si presenta complessa, in quanto non è possibile cogliere con immediatezza la relazione tra investimenti e relativi finanziamenti. In tal caso, l'impresa deve determinare con ragionevole approssimazione tramite appositi strumenti amministrativi, tra i quali i prospetti finanziari di flussi, l'ammontare di tali finanziamenti a breve utilizzati per il pagamento dei cespiti.

Ai fini di tale determinazione, va tenuto presente che le condizioni di equilibrio finanziario presuppongono che i finanziamenti a breve siano utilizzati per investimenti a breve e che i mezzi propri ed i finanziamenti a medio/lungo termine, con tale sequenza, siano destinati a finanziare prioritariamente le attività immobilizzate. Nel caso in cui l'impresa intenda capitalizzare gli oneri finanziari derivanti da finanziamenti a breve utilizzati per il pagamento di cespiti, che sono investimenti a lungo, la determinazione dell'ammontare di tali finanziamenti a breve deve essere effettuata rispettando la predetta sequenza.

Nel caso l'acquisizione dei cespiti sia effettuata parte con specifici prestiti a medio e lungo termine e parte con finanziamenti a breve, si deve assumere come sequenza che le acquisizioni dei cespiti sono state effettuate prima con i finanziamenti a medio/lungo termine specificatamente assunti per l'acquisizione delle immobilizzazioni e la parte residua con i finanziamenti a breve. Non è accettabile, ai fini del calcolo degli interessi da capitalizzare,

utilizzati per finanziarlo, poiché l'approvvigionamento dei fondi è connesso alle alternative d'impiego da parte degli azionisti.

²⁶ È stata presa in considerazione anche la teoria della capitalizzazione degli interessi di computo (figurativi) e quella di capitalizzare i minori interessi attivi per le imprese in posizione finanziaria netta attiva. Tali teorie non sono state però ritenute accettabili nel contesto dei principi enunciati in questo Principio contabile.

considerare i finanziamenti a breve a fronte delle acquisizioni di cespiti in presenza di finanziamenti a medio/lungo termine specificatamente assunti a tal fine e non utilizzati o utilizzati per le operazioni di gestione corrente.

d) Il tasso d'interesse da utilizzarsi per la capitalizzazione è quello dell'interesse realmente sostenuto per il finanziamento a medio e lungo termine utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali. Nel caso i finanziamenti a medio e lungo termine abbiano tassi diversi può essere appropriato usare la media ponderata dei tassi e per il periodo di costruzione indicato al punto b).

Sebbene nel caso in cui vengano utilizzati finanziamenti a breve sia accettabile usare il tasso dell'interesse realmente sostenuto, è più appropriato utilizzare il tasso del mercato per finanziamenti a medio/lungo termine, se minore di quello a breve, e considerare la differenza un costo dell'esercizio. Ciò in quanto l'utilizzo di finanziamenti a breve per investimenti a lungo è un elemento di equilibrio finanziario.

e) Gli utili e le perdite derivanti dall'oscillazione dei cambi relativi alla liquidazione dei costi sostenuti per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali in base ad operazioni condotte in valuta estera, costituiscono rispettivamente proventi ed oneri di natura finanziaria - in quanto conseguenti a scelte discrezionali operate dalla direzione dell'impresa circa le modalità di liquidazione dei costi pattuiti per l'acquisto - e sono, pertanto, ininfluenti ai fini della determinazione del costo originario della immobilizzazione materiale.

Rispetto a tale norma generale, tuttavia, nel caso in cui le perdite su cambi derivino da contratti di finanziamento a medio o lungo termine in moneta estera specificamente stipulati per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali, e tali perdite si riferiscano al cosiddetto "periodo di costruzione" dell'immobilizzazione stessa, è ammesso che dette perdite siano assimilate agli oneri finanziari sostenuti per l'acquisizione e, quindi, capitalizzate ad incremento del valore del cespite con un trattamento contabile simile a quello indicato in precedenza per gli interessi passivi.

Il caso, invece, degli utili su cambi relativi all'acquisto di immobilizzazioni materiali, rientra nella fattispecie generale oggetto di trattazione nel Principio contabile 26, cui si rinvia.

f) Il valore, inclusivo dell'interesse, del cespite che è destinato a far parte dell'organizzazione permanente dell'impresa, non può superare il valore recuperabile tramite l'uso, come definito per le immobilizzazioni materiali di un'impresa in condizioni di funzionamento nella sezione D.XIII di questo documento.

Pertanto, l'impresa deve effettuare uno studio da cui risulti che la capitalizzazione degli interessi sostenuti è attuabile, in quanto si può ragionevolmente prevedere, sulla base degli elementi disponibili, che tale maggior costo potrà essere recuperato tramite flussi sufficienti di ricavi. Ovviamente tale studio, il cui approfondimento e formalizzazione dipenderanno dalla rilevanza degli oneri finanziari rispetto al bilancio dell'impresa, assume importanza determinante nel caso di imprese in situazioni di persistenza di perdite.

D.VI) Manutenzioni e riparazioni

a) Nel paragrafo D.I.b) è indicato che chiare distinzioni devono essere effettuate fra oneri che costituiscono costi capitalizzabili come immobilizzi e spese che, pur collegate con gli immobilizzi, rappresentino spese di periodo, come la riparazione e manutenzione ordinaria.

Costi di "manutenzione" sono quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali onde garantire la loro vita utile prevista, nonché la capacità e la produttività originarie; costi di "riparazione" sono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture. Le manutenzioni possono essere oggetto di programmazione in dipendenza dei

programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni. Le riparazioni non possono essere programmate, ma, entro certi limiti, possono essere ragionevolmente previste.

Le manutenzioni e riparazioni, da un punto di vista pratico, costituiscono un'unica classe di costi afferenti le immobilizzazioni, identificate con il nome di "manutenzioni", che, congiuntamente alle quote di ammortamento, concorrono ad esprimere il contributo che le immobilizzazioni producono sui risultati d'esercizio.

In pratica, si fa spesso riferimento alla distinzione tra manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria. La prima è quella costituita dalle manutenzioni e riparazioni menzionate nei paragrafi precedenti, che rappresentano spese di natura ricorrente che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc., spese, cioè, che servono a mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. Le spese di manutenzione ordinaria costituiscono costi dell'esercizio in cui sono state sostenute.

La seconda è costituita da costi che comportano un aumento significativo e tangibile di produttività o di vita utile del cespite e, pertanto, tali costi rientrano tra quelli capitalizzabili.

Poiché tale distinzione rientra in quella più ampia tra spese capitalizzabili o meno, di cui al paragrafo D.I.b), è opportuno utilizzare il termine "manutenzione" per riferirsi solo alla manutenzione ordinaria ed in sostituzione del termine generico di manutenzione straordinaria utilizzare il termine più appropriato del lavoro svolto: miglioramento, ampliamento, modifiche, sostituzioni, ecc.

b) I materiali per manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio trattati separatamente, includono spesso materiali di basso costo unitario e di uso ricorrente che vengono rilevati come spese al tempo dell'acquisto in quanto hanno un carico a conto economico simile nel tempo ed il costo del controllo amministrativo sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso. I materiali di consumo di maggior costo vengono invece inclusi tra le rimanenze di magazzino, nel qual caso si devono seguire i principi contabili per esse statuiti.

D.VII) Pezzi di ricambio

Il criterio di contabilizzazione dei pezzi di ricambio dipende dalla rilevanza degli ammontari, dalle quantità giacenti, dalla loro velocità di rotazione, dai programmi di approvvigionamento, dagli utilizzi per i vari cespiti, ecc. Il criterio di capitalizzazione seguito deve però assicurare il rispetto dei postulati di bilancio e dei principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali ed alle rimanenze di magazzino.

I pezzi di ricambio possono classificarsi in:

- Pezzi di basso costo unitario e basso valore totale e di uso ricorrente. Essi vengono solitamente rilevati come spese al tempo dell'acquisto. Trattasi cioè di pezzi che originano un carico pressoché costante al conto economico, in accordo con l'art. 2426, n. 12 c.c., e il cui valore a fine esercizio non è significativo. Per essi, infatti, il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso. Pertanto ai sensi del citato punto 12 dell'art. 2426 "possono essere iscritti all'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione".

- Pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e di uso non ricorrente che costituiscono però una dotazione necessaria dell'impianto. Trattasi di pezzi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che è necessario mantenere per assicurare la continuità di funzionamento dell'impianto. Tali materiali vanno classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati sulla vita del cespite cui si riferiscono, o sulla loro vita utile basata su una stima dei tempi di utilizzo, se inferiore.

- Pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente. Trattasi cioè di pezzi che verranno utilizzati in breve tempo, ma che a fine esercizio hanno valore globale significativo e, pertanto, vengono capitalizzati. Tali pezzi vengono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo e devono seguire i principi contabili delle rimanenze di magazzino.

D.VIII) Rivalutazione delle immobilizzazioni materiali

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali²⁷.

I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui la rivalutazione viene effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione viene effettuata.

Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi debbono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale trova il suo limite massimo nel valore d'uso dell'immobilizzazione stessa che non può in nessun caso essere superato²⁸. Il valore d'uso delle immobilizzazioni oggetto di rivalutazione deve essere oggettivamente determinato, con le medesime modalità applicabili all'accertamento della congruità del costo originario (D.I.g. e D.XIII).

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non può avere l'effetto di modificare la stimata residua vita utile del bene cui viene applicata, che prescinde dal valore economico del bene (D.XI.3). L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata deve continuare ad essere determinato coerentemente con i criteri precedentemente applicati al costo originario della medesima.

L'effetto netto della rivalutazione (ad esempio, la rivalutazione del costo originario dell'immobilizzazione materiale dedotto l'importo della corrispondente rivalutazione degli ammortamenti) non costituisce elemento di ricavo e, pertanto, viene accreditato in apposita voce delle riserve di patrimonio netto, alla voce A.III "Riserve di rivalutazione".

D.IX) Perdita di immobilizzazioni materiali o riparazioni di danni ad immobilizzazioni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa

Le immobilizzazioni materiali perdute per incendio od altri eventi indipendenti dall'impresa vanno considerate come alienate e va, pertanto, riconosciuta la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento tra gli Oneri straordinari (voce E 21). A fronte di tale perdita, l'impresa rileverà come sopravvenienza attiva tra i Proventi straordinari (voce E 20) l'eventuale rimborso di terzi (ad esempio, il risarcimento del danno da parte di un assicuratore). Se il terzo, a seguito dell'evento, reintegra il cespite perduto con un cespite

²⁷ L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non può essere considerato di per sé ragione sufficiente per la rivalutazione di un bene, né può costituire "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione statuito in questo documento.

²⁸ Nel caso in cui una legge speciale stabilisca che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, qualora l'adozione di tali parametri comportasse l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risultasse eccedente il valore d'uso dell'immobilizzazione, detto valore rivalutato sarebbe poi soggetto ad una sua svalutazione, in conseguenza della necessità che i valori contabili siano recuperabili tramite l'uso (D.XIII infra).

similare o equivalente (allo stesso stato d'uso, di funzionalità, ecc.) non va rilevata alcuna sopravvenienza.

I costi sostenuti per l'acquisizione del nuovo cespite vanno capitalizzati, mentre le spese sostenute per riparare i danni provocati dai predetti eventi alle immobilizzazioni vanno addebitate al conto economico.

D.X) Fondi di rinnovamento

L'inflazione fa sì che la sostituzione di un'immobilizzazione materiale, che costituisca un'unità tecnico-contabile, comporti generalmente costi di importo superiore a quelli sostenuti originariamente per l'acquisizione dell'immobilizzazione. Per far fronte a tali maggiori costi, si ritiene opportuno talvolta accantonare con addebiti a conto economico (oltre alle normali quote di ammortamento del costo di acquisizione di un'immobilizzazione) anche delle quote di "rinnovamento" e così costituire un particolare fondo destinato a coprire la differenza di costo tra immobilizzazione nuova ed immobilizzazione vecchia.

Il problema delle conseguenze della progressiva diminuzione del potere d'acquisto della moneta sui bilanci delle imprese esula dallo scopo di questo Principio Contabile. Va, però, rilevato che la costituzione di fondi di rinnovamento mediante accantonamenti a carico dell'esercizio contrasta con i postulati di un bilancio di esercizio in un sistema contabile a valori storici, in quanto non si può ammortizzare un costo che non sia stato ancora sostenuto. La necessità di far fronte ai maggiori oneri derivanti dalla progressiva perdita di potere d'acquisto della moneta dovrebbe piuttosto essere tenuta presente in sede di deliberazione circa la destinazione dell'utile d'esercizio costituendo apposite riserve di utile nell'ambito del patrimonio netto, le quali dovrebbero quindi essere denominate "riserve per il rinnovamento impianti" o con dizioni similari, ma non fondi.

Diversa è, invece, la situazione di fondi rinnovamento che vengono stanziati da imprese che allo scadere di concessioni devono devolvere gli impianti gratuitamente ed in perfette condizioni di funzionamento. In tali situazioni, si rende necessario addebitare al conto economico quelle quote necessarie per assicurare la costituzione di un fondo che consenta di ripristinare gli impianti allo stato in cui devono essere restituiti. Tali stanziamenti vanno effettuati sulla base di elementi oggettivi e valida documentazione (perizie tecniche, ecc.) e vanno iscritti tra i Fondi per rischi e oneri - Altri²⁹.

²⁹ La problematica relativa ai beni gratuitamente devolvibili esula dallo scopo di questo Principio Contabile.

*D.XI) Ammortamento*³⁰

1. L'ammortamento, in un sistema contabile a valori storici, è la ripartizione del costo (come definito nel codice civile) di un'immobilizzazione materiale (per l'ammortamento dei fabbricati civili vedi D.XI.5) tra gli esercizi della sua stimata vita utile.

Esso non costituisce un procedimento di valutazione dei cespiti né un procedimento per creare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale. L'ammortamento deve essere sistematico, e la quota imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La sistematicità è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. A tal fine, la redazione del piano richiede la conoscenza dei seguenti elementi:

- a) valore da ammortizzare;
- b) residua possibilità di utilizzazione;
- c) criteri di ripartizione del valore da ammortizzare.

2. Valore da ammortizzare: il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i principi contabili enunciati in questo documento, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile. Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per le loro caratteristiche tecniche sia per il processo di utilizzazione cui sono state sottoposte. Tale valore va considerato al netto delle spese di rimozione. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. In quei casi in cui il costo di rimozione superi il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite.

3. Residua possibilità di utilizzazione: la residua possibilità di utilizzazione è legata non alla "durata fisica" delle immobilizzazioni, bensì alla loro "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà di utilità per l'impresa. Tale periodo è normalmente inferiore alla "durata fisica" e deve essere ragionevolmente stimato sulla base dei seguenti fattori:

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti sia dell'impresa, sia del settore industriale in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;

³⁰ Si rende necessario confutare alcune teorie, concernenti la "funzione" degli ammortamenti, che sono incompatibili con le finalità ed i postulati del bilancio d'esercizio. Secondo tale teorie: a) L'ammortamento andrebbe calcolato in funzione a prescelte politiche di bilancio; oppure b) L'ammortamento sarebbe un processo di valutazione delle immobilizzazioni materiali, cosicché andrebbe calcolato in modo tale che i valori di bilancio dei vari cespiti ne riflettano l'"effettivo" valore alla fine di ciascun esercizio. La teoria di cui al punto a) è incompatibile con le finalità del bilancio di esercizio di esporre in maniera veritiera e corretta il risultato economico dell'esercizio. Non è corretto determinare il reddito al lordo degli ammortamenti e successivamente, in dipendenza degli scopi che si propongono i compilatori del bilancio, stabilire gli ammortamenti. Circa il punto b), l'ammortamento è un processo di distribuzione di un valore comune a più esercizi e non un processo di valutazione dei cespiti rispetto ai loro valori correnti. Possono però costituirsi riserve di utili a seguito di ripartizione dell'utile dell'esercizio o degli esercizi precedenti da iscriversi tra le voci del patrimonio netto con lo scopo di destinare tali riserve di utili per la sostituzione degli impianti. La problematica relativa agli effetti del mutato potere d'acquisto della moneta esula dallo scopo di questo Principio Contabile.

- perizie;
- obsolescenza, sia del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) sia del prodotto per cui viene adoperato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite viene acquisito per migliorare un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite³¹.

Poiché la residua possibilità di utilizzazione dei cespiti è la risultante di vari fattori, l'ammortamento è un costo ricorrente che va registrato nella sua interezza anche se l'impresa ha subito una perdita o se il cespite non è stato sfruttato nei volumi previsti.

Il piano inizialmente predisposto deve prevedere un suo riesame periodico per verificare che non siano intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima va modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento va ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite, e tale modifica deve essere motivata nella nota integrativa.

Nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze, aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale si calcola l'ammortamento di tali componenti separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile. Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella dello stabile o del macchinario relativi, il calcolo separato dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà rimpiazzato.

4. Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare: i criteri di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi³².

Come già richiamato, l'avverbio "sistematicamente" non richiede necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti, con esclusione di quello a quote decrescenti; tuttavia, il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento rimane il primo. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisce nella stessa misura su ogni anno di vita utile del bene stesso. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, di facile applicazione e facilita il processo di interpretazione dei bilanci agevolandone i confronti. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che l'impresa tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita, sia perchè la loro efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo, sia perchè i costi di

³¹ Dal punto di vista pratico è stato rilevato che molte imprese utilizzano i coefficienti fiscali d'ammortamento in quanto approssimano ragionevolmente la vita utile dei cespiti. Tali coefficienti vanno comunque valutati. Il fatto che siano considerati fiscalmente deducibili non necessariamente significa che siano rappresentativi della residua possibilità di utilizzazione dei cespiti.

³² Vedasi il Principio 11

manutenzione tendono ad aumentare per il processo di invecchiamento dei cespiti stessi. Tali metodi permettono di ammortizzare circa i due terzi del valore originario di un'immobilizzazione nella prima metà della sua vita utile e comunque rispettano l'ammortamento totale lungo la durata di vita utile del cespite³³.

Vi sono due procedimenti per l'applicazione della metodologia a quote decrescenti. Il primo procedimento, detto "logaritmico", consiste nell'applicare la percentuale ottenuta da una formula³⁴ sul valore contabile netto del cespite all'inizio del periodo per determinare la quota di ammortamento del periodo. Poiché la percentuale è applicata sul valore contabile netto all'inizio di ogni periodo e non sul valore originario da ammortizzare, si originano quote di ammortamento decrescenti.

Con il secondo procedimento, detto "aritmetico" (o "americano"), il tasso d'ammortamento da applicare al valore originario in ciascun esercizio è pari al rapporto tra il numero di anni residui di vita utile (con riferimento all'inizio dell'esercizio in considerazione) e la somma dei numeri che rappresentano gli anni dell'intera vita utile stimata del cespite³⁵.

Per alcune categorie di immobilizzazioni (presenti soprattutto nelle industrie estrattive, minerarie e petrolifere) potrebbe essere più opportuno calcolare l'ammortamento con il metodo "a quote variabili in base ai volumi di produzione". Questo metodo consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile della immobilizzazione.

Anche il criterio di ammortamento prescelto deve essere riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento; eventuali modifiche devono essere, come richiesto dalla normativa vigente, motivate nella nota integrativa.

5. Fabbricati civili³⁶: i fabbricati civili aventi carattere accessorio rispetto a quelli strumentali e indirettamente strumentali all'impresa sono assimilati ai fabbricati industriali e conseguentemente debbono essere ammortizzati. I fabbricati civili rappresentanti un'altra forma di investimento possono non essere ammortizzati, tuttavia se ammortizzati il piano di

³³ È accettabile usare il metodo a quote costanti per alcune classi di cespiti ed il metodo a quote decrescenti per altre classi di cespiti.

³⁴ La formula è la seguente: $P = 1 - n B/V$ dove P = tasso; n = numero degli anni di vita utile; B = ricavo residuo d'eliminazione e V = valore originario. La percentuale così ottenuta va applicata al valore residuo (contabile netto) all'inizio dell'esercizio. Tale metodo va applicato per la durata della vita utile; con esso, il valore non si azzerava al termine dell'ultimo anno di vita utile e, pertanto, il valore netto contabile al termine del penultimo anno di vita utile costituisce l'ammortamento dell'ultimo anno.

³⁵ Sono state esaminate anche altre metodologie d'ammortamento, che tuttavia in questa sede non sono state trattate perché applicabili solo in fattispecie particolari e richiedono correttivi molto complessi per assicurarne la correttezza (come l'ammortamento basato sul numero di ore lavorate) ovvero sono contrarie alle finalità del bilancio d'esercizio (come l'ammortamento commisurato ai risultati d'esercizio, quello a quote decrescenti, ecc.).

³⁶ La posta accoglie immobilizzazioni materiali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa. Tali beni rappresentano un investimento di mezzi finanziari effettuati da parte dell'azienda in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti oppure in ossequio a norme di carattere statutario e/o di legge (se investimenti in immobili a fronte di "fondi pensione"). La categoria include altresì gli immobili aventi un carattere "accessorio" rispetto agli investimenti strumentali (es. villaggio residenziale ubicato in prossimità degli stabilimenti aziendali e destinato ad abitazione del personale). In generale, l'allocatione dei beni nella categoria degli immobili civili ne esclude una loro diretta utilità ai fini del processo produttivo svolto dall'impresa. Può essere però individuata una strumentalità indiretta degli stessi beni ai fini dell'attività aziendale ogni qual volta gli immobili civili vengano utilizzati per recare un beneficio, seppure indiretto, al processo produttivo d'impresa (es. immobili di proprietà aziendale dati in locazione a propri dipendenti in servizio, a condizioni di particolare favore rispetto ai prezzi di mercato).

ammortamento deve rispondere alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

6. Inizio dell'ammortamento: l'ammortamento inizia nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. 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.

7. Cespiti da ammortizzare: tutti i cespiti vanno assoggettati ad ammortamento salvo i fabbricati civili, nel caso in cui si eserciti la facoltà prevista al punto precedente, e quei cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni. Tuttavia, nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato.

8. I cespiti completamente ammortizzati, ma ancora funzionanti, devono essere esposti in nota integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.

9. L'ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. L'ammortamento va sospeso invece per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo.

10. Le migliorie apportate ai beni immobili di terzi, presi in affitto dall'impresa, vanno ammortizzate nel più breve periodo scelto tra quello in cui le migliorie stesse possono essere utilizzate e quello di durata residua dell'affitto. Se esistono situazioni obiettive che fanno ritenere che il contratto sarà rinnovato, anche il periodo di rinnovo deve essere considerato nel determinare la durata dell'ammortamento, sempre che la maggior durata dell'affitto sia inferiore al periodo di previsto utilizzo delle migliorie.

D.XII) Alienazioni

Per le immobilizzazioni materiali che vengono alienate è necessario effettuare:

1. L'accreditamento al conto immobilizzazioni per il valore di carico contabile dell'immobilizzazione ceduta.

2. L'addebitamento al corrispondente fondo ammortamento del valore ammortizzato, ossia della parte di fondo ammortamento che si riferisce al cespite ceduto.

3. L'addebitamento al conto finanziario del prezzo del cespite ceduto.

4. L'imputazione al conto economico dell'eventuale differenza tra valore residuo e valore di eliminazione, che costituisce la perdita subita ovvero l'utile realizzato.

D.XIII) Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali

1) I postulati del bilancio d'esercizio concorrono a stabilire che i costi possono essere sospesi e registrati tra le attività se si può ragionevolmente prevedere, sulla base degli elementi disponibili, che tali costi verranno recuperati tramite l'uso o la vendita dei beni o servizi cui essi si riferiscono; in altri termini, deve esservi l'aspettativa che l'impresa riceverà utilità o benefici futuri da tali costi³⁷.

³⁷ Ai fini della valutazione del problema della recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali si richiamano i seguenti postulati del bilancio d'esercizio, trattati nel Principio 11: a) Il principio della prudenza

2) Le immobilizzazioni materiali destinate ad essere mantenute nell'organizzazione permanente dell'impresa vanno valutate al costo rettificato dal relativo ammortamento (valore netto contabile), finché vi è evidenza che tale valore netto contabile potrà essere recuperato tramite l'uso.

Quando sussistono sintomi che facciano prevedere difficoltà per il recupero del valore netto contabile tramite l'uso, è necessario accertare se si sia verificata una perdita durevole di valore, che va rilevata tramite una svalutazione.

Il valore d'iscrizione (al costo) delle immobilizzazioni materiali non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso.

— Il *valore realizzabile dall'alienazione* è definito come l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita contrattata a prezzi normali di mercato tra parti bene informate e interessate, al netto degli oneri diretti da sostenere per la cessione stessa.

— Il *valore in uso* è definito come il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro derivanti o attribuibili alla continuazione dell'utilizzo dell'immobilizzazione, compresi quelli derivanti dallo smobilizzo della stessa al termine della sua vita utile.

La determinazione del valore d'uso comporta normalmente:

- la stima dei flussi di cassa positivi e negativi originati dall'utilizzo della immobilizzazione e dalla sua eventuale cessione;
- la definizione e l'applicazione di appropriati tassi di attualizzazione ai flussi di cassa stimati.

Elementi importanti nell'ambito di tale processo di stima sono rappresentati dal tasso di interesse per investimenti privi di rischio, dal premio per il rischio inerente l'attività e da altri aspetti quali ad esempio il grado di liquidità del mercato di riferimento.

— La *vita utile* è definita come: (1) il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione, ovvero (2) le quantità di unità di prodotto (o misura simile) che l'impresa si attende di poter ottenere tramite l'uso della immobilizzazione.

Qualora la vita utile di una immobilizzazione può essere indeterminata³⁸, nonostante il bene abbia pur sempre una durata limitata nel tempo, ciò non osta a che essa venga fissata convenzionalmente su base prudenziale tenuto conto degli elementi pertinenti a disposizione.

La necessità di effettuare una svalutazione del valore delle immobilizzazioni materiali può derivare da errori di progettazione o di costruzione, ovvero da cambiamenti tecnologici, da cambiamenti dei prodotti ecc. Possono, cioè, determinarsi particolari situazioni in cui l'utilità o funzionalità delle immobilizzazioni materiali risulti menomata per l'impresa in

richiede, per quanto attiene le perdite, che esse siano rilevate in bilancio al momento in cui divengono note, cioè quando si possono ragionevolmente prevedere. b) I beni componenti il capitale costituiscono costi anticipati la cui funzionalità o utilità ceduta al processo di trasformazione deve essere continuamente riesaminata. c) I costi devono essere correlati con i ricavi. Tra le cause che richiedono l'imputazione diretta di costi al conto economico vi sono: l'impossibilità di identificare o valutare l'utilità futura dei costi e le situazioni in cui viene meno o non sia più identificabile o valutabile l'utilità futura o funzionalità dei costi che erano stati sospesi in esercizi precedenti. Si richiama inoltre il concetto espresso nel paragrafo A.I.f) di questo Principio, secondo il quale i valori delle immobilizzazioni materiali sono destinati alla realizzazione indiretta attraverso i ricavi di esercizio conseguibili durante la vita utile di quei beni per l'impresa.

³⁸ La vita utile di una immobilizzazione materiale a durata indeterminata è stimata ipotizzando che in futuro saranno sostenuti solo i costi di manutenzione necessari per mantenere la capacità di partecipazione alla produzione del reddito ad un livello pari a quello esistente al momento in cui viene effettuata detta stima e viene accertata la capacità e la volontà dell'impresa a mantenere tale livello di produttività. La conclusione che una immobilizzazione ha durata indeterminata non può quindi essere basata sull'ipotesi di interventi di manutenzione che eccedano i limiti sopraindicati.

base alla destinazione delle medesime (cioè l'uso o l'alienazione), per cui è ragionevole prevedere che: 1) per le immobilizzazioni materiali in uso, i flussi di ricavi dell'impresa non saranno sufficienti durante la vita utile residua dei cespiti a coprire tutti i costi e le spese incluso il relativo ammortamento, ovvero 2) per le immobilizzazioni destinate ad essere alienate, il valore netto contabile non potrà essere realizzato tramite la vendita.

In base al principio generale della prudenza, le perdite connesse ai predetti eventi debbono essere rilevate in bilancio al momento in cui si possono ragionevolmente prevedere. Le situazioni problematiche vengono di solito messe in evidenza da vari sintomi quali: eccesso di capacità produttiva, mancato sfruttamento degli impianti, perdite ricorrenti, ecc.

Dette situazioni vanno vagliate attentamente.

La decisione della svalutazione deve essere oculata e documentata. La svalutazione va effettuata quando esistono obiettive condizioni di irrecuperabilità del valore del cespito.

Il fatto che un'impresa sia stata per pochi esercizi in perdita non significa necessariamente che il valore dei cespiti non possa essere recuperato, né d'altra parte la svalutazione deve essere effettuata con lo scopo di aumentare artificialmente i risultati degli esercizi futuri. In ogni caso, la svalutazione deve risultare da uno studio documentato basato su elementi oggettivi (perizie di esperti, piani futuri di impiego delle immobilizzazioni materiali, ecc.). Uno studio di tale natura va effettuato anche in una situazione di persistenza delle perdite, a supporto del fatto che non si rende necessario apportare la svalutazione in quanto si prevede che trattasi di una situazione transitoria, ovvero si rende opportuno posporre la decisione della svalutazione, in quanto le condizioni del momento non sono tali da poter far concludere che ci si trova di fronte ad una diminuzione duratura di valore³⁹.

Allorché dallo studio emerge che la svalutazione deve essere effettuata, il valore residuo in bilancio dopo la svalutazione dei cespiti che verranno mantenuti come parte dell'organizzazione permanente dell'impresa sarà il valore recuperabile tramite l'uso (e non un valore arbitrariamente inferiore), cioè quel valore che, sulla base degli elementi disponibili, si può ragionevolmente prevedere potrà essere recuperato tramite flussi di ricavi dell'impresa sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, incluso l'ammortamento.

Se le immobilizzazioni materiali sono destinate all'alienazione, esse vanno valutate al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo, cioè al minor valore che potrà essere realizzato dall'alienazione, al netto di tutti i costi per smantellamento, ecc. (valore netto di realizzo). Tale trattamento contabile si applica a tutti i cespiti obsoleti ed in generale ai cespiti non più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo.

Qualora in un periodo successivo a quello in cui si sia operata una svalutazione si evidenzi che i motivi della svalutazione stessa sono venuti meno, il valore svalutato non può essere mantenuto in bilancio, ma deve essere ripristinato totalmente o parzialmente il valore di costo eliminando gli effetti conseguenti la svalutazione tenendo conto degli ammortamenti che si sarebbero presi in assenza di svalutazione. Il ripristino di valore va iscritto nel conto economico specularmente rispetto all'operazione che lo aveva generato⁴⁰.

D.XIV) Imballaggi da riutilizzarsi

Gli imballaggi da riutilizzarsi, se di ammontare rilevante, vanno capitalizzati ed ammortizzati sulla base della loro vita utile. Va, altresì, effettuato uno stanziamento basato

³⁹ Si ricorda che sono escluse dalla presente disamina fattispecie relative ad imprese che non siano in condizioni di funzionamento.

⁴⁰ Cfr. Documento interpretativo n. 1 al Principio contabile 12.

su elementi oggettivi e documentabili anche per la parte che si prevede non verrà restituita dalla clientela⁴¹.

D.XV) Tempo di rilevazione dei costi da capitalizzare, delle alienazioni, delle svalutazioni e degli ammortamenti

I costi da capitalizzare, le alienazioni, le svalutazioni e gli ammortamenti vanno rilevati secondo il principio della competenza.

D.XVI) Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione delle immobilizzazioni materiali

La capitalizzazione dei costi e lo stanziamento degli ammortamenti devono essere effettuati nel tempo con costanza di applicazione dei principi.

Quando tali principi ed i relativi criteri, metodi e procedimenti di applicazione vengono cambiati nell'ambito di quelli enunciati in questo documento, detti cambiamenti devono essere appropriatamente contabilizzati⁴². La nota integrativa deve motivare la deroga, consentita in casi eccezionali, e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima (D.XI.3) costituisce un cambiamento di stime contabili che sono necessarie nel procedimento formativo del bilancio; esso ha natura diversa dal cambiamento dei principi contabili. I cambiamenti di stime contabili che hanno effetto su una pluralità di esercizi comportano la motivazione e l'indicazione nella nota integrativa del fatto del cambiamento e dell'effetto, se significativo, della diversa quota di ammortamento sul risultato dell'esercizio in cui il cambiamento è avvenuto⁴³.

E. RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO E NOTA INTEGRATIVA

E.I. Le immobilizzazioni materiali vanno esposte distintamente nello stato patrimoniale almeno nel contenuto minimo e nell'ordine indicato dall'art. 2424 c.c. Le voci precedute dai numeri arabi possono essere ulteriormente suddivise senza eliminazione della voce complessiva e dell'importo corrispondente; dette voci possono invece essere raggruppate soltanto quando il raggruppamento, a causa dell'importo, è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria nonché del risultato economico della società, ovvero quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo secondo caso, la nota integrativa deve contenere distintamente le voci oggetto di raggruppamento.

Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia previsto dagli artt. 2424 e 2425 c.c.

Per ogni voce deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se esse non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità, l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.

⁴¹ L'impresa dovrà disporre di strumenti d'informazione atti a fornire elementi validi sull'esperienza del passato, sulle condizioni attuali, sulle previsioni future, ecc., e su tutti gli altri elementi necessari per effettuare un congruo stanziamento.

⁴² Il trattamento contabile del cambiamento dei criteri è disciplinato dal Principio contabile 29, cui si rinvia.

⁴³ Per una più ampia analisi del trattamento contabile di cambiamenti di principi contabili e cambiamenti di stime contabili si rinvia al Principio contabile 29.

Gli anticipi a fornitori per acquisti di immobilizzazioni materiali vanno esposti tra le immobilizzazioni in corso e acconti (voce B.II.5).

E.II) Nello stato patrimoniale, le immobilizzazioni materiali vanno iscritte nella sottoclasse B.II e gli ammortamenti accumulati vanno dedotti direttamente da ciascuna voce.

E.III) Gli utili e le perdite derivanti da alienazioni eccezionali di cespiti vanno esposti nel conto economico tra i «Proventi ed oneri straordinari», così come previsto nel Principio 12.

E.IV) Le principali informazioni da fornire nella nota integrativa sono:

a) Il principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei cespiti (il principio base è il costo).

b) Il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione, la legge speciale che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti e l'effetto sul patrimonio netto.

c) Il metodo ed i tassi d'ammortamento usati per determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di cespiti.

d) I movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce il costo originario, le precedenti rivalutazioni e quelle dell'esercizio, le acquisizioni, i trasferimenti da un'altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio.

e) L'inclusione o meno della quota di spese generali di fabbricazione in caso di beni costruiti in economia.

f) Distintamente per ciascuna voce, l'eventuale capitalizzazione degli oneri finanziari e l'ammontare cumulativo capitalizzato, distinto da quello relativo all'esercizio.

g) I gravami esistenti sulle immobilizzazioni materiali, ipoteche, privilegi, pegni, ecc.

h) I cambiamenti dei metodi di ammortamento e della vita utile dei cespiti ed i relativi effetti e motivazioni.

i) Eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.

l) I criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri.

m) L'ammontare dei cespiti non in uso o utilizzati in misura sensibilmente inferiore alla loro normale possibilità di utilizzazione ovvero alla loro normale capacità produttiva.

n) Le ragioni e l'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata.

o) L'ammontare delle immobilizzazioni materiali acquistate durante l'esercizio da controllate, collegate e consociate⁴⁴, se di ammontare rilevante.

p) Nell'ipotesi di immobilizzazioni materiali destinate alla vendita e riclassificate in un'apposita voce dell'attivo circolante, come descritto al paragrafo A.I.e): le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali a quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del cambiamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio.

q) In base alla novellata normativa⁴⁵, in caso di svalutazione delle immobilizzazioni sono fornite le seguenti informazioni:

⁴⁴ Tali termini sono definiti nel Principio 12.

⁴⁵ Come modificata a seguito del D. Lgs. 6/03 e successive modifiche.

- le considerazioni fatte, al fine della determinazione della riduzione di valore, con riferimento al concorso della immobilizzazione alla produzione di risultati economici, alla sua prevedibile durata utile e, ove applicabile e per quanto rilevante, al valore di mercato;
- l'indicazione delle differenze rispetto ad eventuali svalutazioni precedentemente effettuate;
- l'indicazione degli effetti della svalutazione effettuata sul risultato economico dell'esercizio prima e dopo le imposte.

r) Per quanto riguarda l'informativa richiesta nel bilancio del locatario e del locatore per i beni oggetto di locazione finanziaria, si rinvia all'Appendice 2 al Principio contabile 12.

Nella relazione sulla gestione andranno eventualmente indicati fatti di rilievo, ad esempio rilevanti investimenti o disinvestimenti di impianti, avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

F. CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE COMMISURATI AL COSTO DI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

F.I) Definizione

Ai fini di questo Principio contabile, per contributi in conto capitale si intendono le somme erogate dallo Stato e da altri enti ad imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, alla riattivazione ed all'ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime.

Trattasi di contributi per i quali di solito l'impresa che ne beneficia ha il vincolo a non distogliere dall'uso previsto per un determinato tempo, stabilito dalle leggi che li concedono, le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono. Nel caso in cui tali contributi fossero soggetti ad altri vincoli, i principi contabili trattati nei paragrafi successivi devono essere adattati per tenerne conto.

F.II) Contabilizzazione

F.II.a) I contributi in conto capitale (detti anche a fondo perduto) commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradatamente sulla vita utile dei cespiti⁴⁶. Tale criterio di rilevazione può essere applicato con due metodi di contabilizzazione, ambedue ritenuti corretti: con il primo metodo i contributi, imputati al conto economico tra gli «Altri ricavi e proventi» (voce A.5), vengono rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi; con il secondo metodo i contributi vengono portati a riduzione del costo dei cespiti a cui essi si riferiscono. Con il primo metodo, quindi, sono imputati al conto economico ammortamenti calcolati sul costo lordo dei cespiti ed altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio; con il secondo, invece, sono imputati al conto economico solo ammortamenti determinati sul costo netto del cespiti.

F.II.b) La teoria, che ritiene i predetti contributi una riduzione diretta o indiretta del costo, è quella ritenuta corretta in quanto si fonda sulle seguenti ragioni:

⁴⁶ L'altra previgente impostazione che prevedeva la diretta iscrizione a patrimonio netto del contributo era seguita, in quanto l'utilizzo a conto economico del contributo ne comportava l'immediata tassazione. Di contro, la rilevazione graduale e sistematica a conto economico era raccomandata nei bilanci consolidati, in quanto essendo essi fiscalmente neutri, veniva meno la necessità di appostare i contributi ad una riserva (come prevedeva la previgente normativa tributaria) per beneficiare della parziale sospensione di tassazione. In seguito alle successive modifiche alla disciplina tributaria dei contributi in conto capitale, non è più ritenuto conforme ai principi generali sul bilancio l'iscrizione degli stessi direttamente in una riserva di patrimonio netto.

- i contributi si riferiscono e sono commisurati al costo dei cespiti e, in quanto, tali devono partecipare, direttamente o indirettamente, alla formazione del reddito dell'esercizio nel rispetto del criterio di competenza economica;

- i contributi vengono concessi per sviluppare investimenti in zone di difficoltà operative, difficoltà che solitamente restano presenti per un numero rilevante di anni; pertanto, essi devono restare legati all'impresa per parecchio tempo. Le difficoltà operative si concretizzano per un lungo periodo di tempo in un aggravio di costi a compenso dei quali va rilevato un minor costo di ammortamento;

- i contributi in conto capitale non costituiscono un contributo agli azionisti. Il beneficio del contributo deriverà agli azionisti dall'attività operativa dell'impresa mediante addebito di minori costi al conto economico.

L'iscrizione del contributo tra le passività in un'apposita voce dei risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, lascia inalterato il costo, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione come riduzione del costo.

F.II.c) I contributi in conto capitale sono iscrivibili in bilancio nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

F.II.d) L'accredito in unica soluzione al conto economico dei contributi in conto capitale è in contrasto con le finalità ed i postulati del bilancio d'esercizio e con le teorie che ne determinano la contabilizzazione (riduzione del costo o voce di patrimonio netto).

F.II.e) Se i contributi vengono trattati come riduzione del costo, l'ammortamento si calcola sui valori netti. Se, viceversa, i contributi vengono rilevati con la tecnica del risconto passivo, l'ammortamento sui cespiti si calcola sul loro valore al lordo dei contributi⁴⁷.

F.III) Rappresentazione in bilancio e nota integrativa

F.III.a) I contributi sono accreditati al conto economico gradatamente in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti cui si riferiscono, essi sono esposti nello stato patrimoniale secondo due tecniche entrambe corrette: come minor valore di tali cespiti, ovvero in una voce del passivo tra i risconti.

F.III.b) Le informazioni da fornire nella nota integrativa sono:

- ammontare delle richieste di contributo in corso, se di ammontare significativo;

- contributi ricevuti ed il metodo di contabilizzazione. Se contabilizzati come riduzione del costo vanno evidenziati il costo lordo ed il contributo;

- restrizioni o i vincoli al libero uso dei cespiti che tali contributi comportano. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato nella nota integrativa;

- per eventuali contributi iscritti in precedenti esercizi direttamente tra le voci di patrimonio netto, il cui realizzo correlato al processo di ammortamento dei cespiti non si è ancora completato, è necessario indicare l'importo del contributo corrispondente all'ammontare dei cespiti non ancora ammortizzati alla data di bilancio. Esso rappresenta la quota che non sarebbe ancora stata accreditata al conto economico se l'impresa avesse riconosciuto il contributo gradatamente sulla vita utile del cespite contabilizzandolo a

⁴⁷ Si ricorda che se il contributo viene accreditato in una voce dei risconti tra le passività, tale voce va ridotta alla fine di ogni periodo con accredito a conto economico da effettuarsi con lo stesso tasso utilizzato per l'ammortamento del cespite cui esso si riferisce (V. paragrafo F.II.a supra).

riduzione del costo, ovvero tra le passività nei risconti passivi, da stornarsi con accredito graduale al conto economico. Per differenza tra il contributo totale (al netto delle relative imposte) e il predetto ammontare, si potrà ricavare l'importo che sarebbe già stato accreditato al conto economico tramite il predetto trattamento contabile.