

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Edizione aggiornata del documento n. 4 del 1979

SOMMARIO: SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO. — LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE. - *Norme civilistiche*. - Parte generale e classificazione. - Valutazione. - *Legislazione fiscale*. - Norme generali sulle valutazioni. - Ammortamento. - Registro beni ammortizzabili. - Permuta. - Plusvalenze tassabili in più esercizi. - Contributi a fondo perduto. LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI: DEFINIZIONE DELLE STESSE ED ENUNCIAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI PER LA LORO RILEVAZIONE, VALUTAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO. — A. *Definizione, caratteristiche e rilevazione*. - B. *Richiamo dei principi contabili generali*. - C. *Classificazione*. - D. *Valutazione*. - D.I. Principi generali. - D.II. I valori originari da iscrivere in bilancio. - D.II.a Acquisto. - D.II.b Costruzioni in economia. - D.II.c Permuta. - D.II.d Immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito. - D.II.e Acquisizione di un'immobilizzazione materiale dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale. - D.II.f Acquisizione di immobilizzazioni materiali durante la fase organizzativa e di avvio d'impresa. - D.III. Ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali di un'immobilizzazione. - D.IV. Rinnovamenti. - D.V. Oneri finanziari. - D.VI. Manutenzioni e riparazioni. - D.VII. Pezzi di ricambio. - D.VIII. Rivalutazione delle immobilizzazioni materiali. - D.IX. Perdita di immobilizzazioni materiali o riparazioni di danni ad immobilizzazioni dovute ad eventi indipendenti dall'impresa. - D.X. Fondi rinnovamento. - D.XI. Ammortamento. - D.XII. Alienazioni. - D.XIII. Recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali. - D.XIV. Imballaggi da riutilizzarsi. - D.XV. Tempo di rilevazione dei costi da capitalizzare, delle alienazioni, delle svalutazioni e degli ammortamenti. - D.XVI. Costanza di applicazione dei principi e dei metodi di valutazione delle immobilizzazioni materiali. - E. *Rappresentazione in bilancio e nota integrativa*. - F. *Contributi in conto capitale commisurati al costo di immobilizzazioni materiali*. - F.I. Definizione. - F.II. Contabilizzazione. - F.III. Rappresentazione in bilancio e nota integrativa. CONFRONTO CON LA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE. — *Confronto con la legislazione civilistica*. - *Confronto con la legislazione fiscale*. - Ammortamento integrale nell'esercizio dei cespiti di importo non superiore a un milione di lire. - Permuta. - Plusvalenze tassabili in più esercizi. - Contributi in conto capitale commisurati al costo di immobilizzazioni materiali. - Criteri di contabilizzazione e svalutazioni. - CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALL'O IASC.

SCOPO E CONTENUTO DI QUESTO DOCUMENTO

Il presente documento 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 tale documento si riferisce sono formulati nel contesto di un sistema contabile tradizionale a " valori storici " (detto anche a " costi storici ").

Esulano da questo documento 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).

E. La valutazione dei cespiti operata esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

NORME CIVILISTICHE

Parte generale e classificazione

La terminologia qui adottata, con riferimento agli artt. 2424 e 2425 del Codice Civile (c.c.), 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 indirettamente e direttamente 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 e' 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 Lire ”.

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;

— 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:

1) terreni e fabbricati;
2) impianti e macchinario;
3) attrezzature industriali e commerciali;

4) altri beni;
5) immobilizzazioni in corso e acconti.

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 materiali ¹;

10c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni ²;

14) oneri diversi di gestione;
— nella parte E, definita “ Proventi e oneri straordinari ”:

20) proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5 ³;

21) oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14 ⁴;

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 avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le

immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio ”;

— “ 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;

(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

¹ Vedasi punto 4.a) precedente.

² Vedasi punto 4.b) precedente.

³ Ci si riferisce ai proventi definiti nella parte “ A) Valore della produzione ” come: “ 5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio ”.

⁴ Si riferiscono agli oneri definiti nella parte “ B) Costi della produzione ” come: “ 14) Oneri diversi di gestione ”.

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 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 di 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 gli ammortamenti, bensì ricorrendo 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, perché 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 ”.

LEGISLAZIONE FISCALE

La principale normativa fiscale, per quanto concerne gli aspetti trattati in questo documento, viene qui di seguito brevemente richiamata.

Norme generali sulle valutazioni

1. Il criterio generale di valutazione delle immobilizzazioni materiali è il costo. Tale criterio è desumibile dal primo comma dell'art. 76 del D.P.R. 917 del 22 dicembre 1986, il quale stabilisce che:

“ 1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte e degli eventuali contributi;

b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;

c) il costo dei beni rivalutati s'intende comprensivo delle

plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale che hanno concorso a formare il reddito o che per disposizione di legge non concorrono a formarlo nemmeno in caso di successivo realizzo ”.

A norma dell'art. 76, comma 4, D.P.R. 917/86, “ in caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione, il contribuente deve darne comunicazione all'ufficio delle imposte nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato ”. Il successivo comma 6 stabilisce:

“ La rettifica da parte dell'ufficio delle valutazioni fatte dal contribuente in un esercizio ha effetto anche per gli esercizi successivi. L'ufficio tiene conto direttamente delle rettifiche operate e deve procedere a rettificare le valutazioni relative anche agli esercizi successivi ”. Le surriportate disposizioni, quali “ norme generali sulle valutazioni ” dei redditi di impresa, trovano applicazione in qualsiasi tipo di valutazione dei beni materiali, compresi quindi gli ammortamenti.

Ammortamento

1. Per quanto concerne gli ammortamenti ordinari, oltre a quanto detto nel precedente punto 1, i primi due commi dell'art. 67 del D.P.R. 917/86, citato, stabiliscono che:

“ 1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

2. La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale,

ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”.

Il D.M. 31 dicembre 1988 fornisce i coefficienti massimi d'ammortamento per settore d'impresa e, nell'ambito di tale settore, per tipo di cespiti. Inoltre, il quarto comma dello stesso articolo 67 stabilisce che:

“ 4. Se in un esercizio l'ammortamento è fatto in misura inferiore a quella massima indicata nel comma 2 le quote di ammortamento relative alla differenza sono deducibili negli esercizi successivi, fermi restando i limiti di cui ai precedenti commi. Tuttavia se l'ammortamento fatto in un esercizio è inferiore alla metà della misura massima il minore ammontare non concorre a formare la differenza ammortizzabile, a meno che non dipenda dalla effettiva minore utilizzazione del bene rispetto a quella normale del settore ”.

2. La legislazione fiscale ammette ammortamenti accelerati e ammortamenti anticipati. Il citato art. 67, al terzo comma, stabilisce infatti che:

“ 3. La misura massima indicata nel comma 2 può essere superata in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore. La misura stessa può essere elevata fino a due volte, per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione per la prima volta e nei due successivi, a condizione che l'eccedenza, se nei rispettivi bilanci non sia stata imputata all'ammortamento dei beni, sia stata accantonata in apposita riserva che

agli effetti fiscali costituisce parte integrante dell'ammortamento; nella ipotesi di beni già utilizzati da parte di altri soggetti, l'ammortamento anticipato può essere eseguito dal nuovo utilizzatore soltanto nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione. Con decreto del Ministro delle finanze, la indicata misura massima può essere variata, in aumento o in diminuzione, nei limiti di un quarto, in relazione al periodo di utilizzabilità dei beni in particolari processi produttivi. Le quote di ammortamento stanziare in bilancio dopo il completamento dell'ammortamento agli effetti fiscali non sono deducibili e l'apposita riserva concorre a formare il reddito per l'ammontare prelevato dall'imprenditore o distribuito ai soci o imputato a capitale in eccedenza alle quote non dedotte ”.

3. Il quinto comma dell'art. 67 citato afferma che:

“ 5. In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione ”.

4. Inoltre, al sesto comma dell'articolo citato, si stabilisce che: “ 6. Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 1 milione di lire è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute ”.

5. Per quanto riguarda le manutenzioni, il settimo comma del citato art. 67 dispone quanto segue:

“ 7. Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono,

sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio; per i beni ceduti nel corso dell'esercizio la deduzione spetta in proporzione alla durata del possesso ed è commisurata, per il cessionario, al costo di acquisizione. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato”.

Registro beni ammortizzabili

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali indicati nel primo comma dell'art. 13 del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973 devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione (art. 16, D.P.R. 600/73).

I comma dal secondo al quinto dell'art. 16 del D.P.R. 600/73 stabiliscono:

“ Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le

svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo.

Per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni gratuitamente devolvibili deve essere distintamente indicata la quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario.

Se le quote annuali di ammortamento sono inferiori alla metà di quelle risultanti dall'applicazione dei coefficienti stabiliti ai sensi del secondo comma dell'art. 67 del D.P.R. 917/86, il minor ammontare deve essere distintamente indicato nel registro dei beni ammortizzabili.

I costi di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui al settimo comma del citato art. 67, che non siano immediatamente deducibili, non si sommano al valore dei beni cui si riferiscono ma sono iscritti in voci separate del registro dei beni ammortizzabili a seconda dell'anno di formazione”.

Stabilisce l'art. 75, comma 6, D.P.R. 917/86, che i componenti negativi di reddito, “ di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, non sono ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità meramente formali”.

Permuta

Dispone l'art. 54, comma 2, D.P.R. 917/86, con riferimento alla cessione dei cosiddetti beni strumentali, che " se il corrispettivo della cessione è costituito da beni ammortizzabili e questi vengono iscritti in bilancio allo stesso valore al quale si erano iscritti i beni ceduti si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito".

Plusvalenze tassabili in più esercizi

Il quarto comma dell'art. 54 del D.P.R. 917/86 stabilisce, fra l'altro, che le plusvalenze realizzate mediante le cessioni a titolo oneroso di beni patrimoniali o il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Contributi a fondo perduto

L'art. 55 del D.P.R. 917/86, richiamando il precedente art. 53, comma 1, lett. e) ed f), stabilisce, fra l'altro, che sono considerate sopravvenienze attive i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi spettanti in base a contratto e i contributi in conto esercizio spettanti a norma di legge esclusivamente in conto esercizio.

Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il nono; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50% e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

In base all'art. 76, comma 1, lett. a), del D.P.R. 917/86 l'ammortamento va calcolato sul costo al lordo degli eventuali contributi.

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

Dopo aver esaminato la dottrina ragionieristica, le norme civilistiche in seguito alle modifiche intervenute con il decreto legislativo di attuazione della IV Direttiva della CEE e la prassi internazionale e tenuto conto

del Documento n. 11 " Bilancio d'esercizio — Finalità e Postulati ", si enunciano i principi contabili indicati nei paragrafi successivi, che si considerano corretti ed atti a definire, identificare, valutare e rappresentare

nel bilancio d'esercizio o di funzionamento le immobilizzazioni materiali.

A. DEFINIZIONE, CARATTERISTICHE E RILEVAZIONE

A.1) 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.1.a) Si tratta di costi anticipati o sospesi comuni a più esercizi⁵ la cui ripartizione concorrerà alla formazione del reddito ed alla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi.

A.1.b) Si tratta di beni materiali ed anticipi a fornitori a fronte del loro acquisto.

A.1.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.1.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.1.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.

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

⁵ In questo documento il termine esercizio viene usato come sinonimo di periodo amministrativo.

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 Documento n. 12 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi". 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 nell'impresa. La realizzazione indiretta rappresenta la partecipazione graduale dei valori delle immobilizzazioni alla formazione dei ricavi degli esercizi ai quali si estende la vita utile delle immobilizzazioni, mediante le quote di ammortamento.

A.II) Il passaggio 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 beni ⁶.

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 utilizzati ⁷. Tali

⁶ Il leasing e la sua problematica costituiranno oggetto di un documento separato, così come la problematica relativa all'acquisizione dell'uso a titolo vario di immobilizzazioni materiali.

⁷ 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 meccanografici) 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

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.

B. RICHIAMO DEI PRINCIPI CONTABILI GENERALI

I principi contabili generali o postulati del bilancio d'esercizio, di cui i principali sono elencati nel Documento n. 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)⁸, 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.

documentati (fatture fornitori, bolle materiale utilizzato, bolle orarie, ecc.).

⁸

Il trattamento contabile del cambiamento dei criteri costituirà oggetto di un documento separato.

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. 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 minerari⁹, 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,

⁹

La problematica relativa a cave e miniere verrà trattata in altro documento.

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 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 terzi¹⁰;

— 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

¹⁰ 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.

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 vanno indicati nell'apposita voce dei costi della produzione (10.b) gli ammortamenti ritenuti civilisticamente corretti che concorrono a determinare il risultato operativo della gestione.

C.IV) Gli utili e le perdite ¹¹ derivanti da alienazioni di cespiti vanno esposti nel conto economico in base a quanto disposto nel Documento n. 12 “ Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi ”.

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 speciali ¹². 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 infra). Non sono, invece, ammesse rivalutazioni effettuate al di fuori dell'applicazione di leggi speciali ¹³.

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

¹² Esula dallo scopo di questo documento 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.

¹³ 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 imponessero 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.

¹¹ In questo documento 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.

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 infra).

D.I.c) Il valore di un cespite esistente che include costi relativi a migliore, 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 infra).

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 infra).

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 supra), 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 infra).

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 infra).

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 utile¹⁴. Gli oneri finanziari vengono trattati in una sezione separata di questo documento (D.V).

D.II.a) *Acquisto*¹⁵

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. L'I.V.A. non costituisce un elemento di costo, ma un credito verso l'erario, salvo il caso di I.V.A. indetraibile. La capitalizzazione del costo aggiuntivo sostenuto a causa di acquisti di immobilizzazioni materiali in regime

di I.V.A. 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 commerciali¹⁶ 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 perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata, esclusi gli oneri finanziari (per i quali vedasi D.V, infra). 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

b) "Impianti e macchinario"

- compensi di mediazione
- spese di progettazione
- trasporti
- dazi su importazione

¹⁴

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.

¹⁵

I criteri di valutazione trattati in questo documento si riferiscono ad acquisti intervenuti tra entità indipendenti. Le operazioni tra società controllate, collegate e consociate verranno trattate in altro documento.

¹⁶

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

- 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 uno stabilimento, 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 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 immobilizzazioni ¹⁷, 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 infra).

D.II.b) *Costruzioni in economia*

1. Il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata (vedasi la definizione disposta dall'art. 2426 c.c., richiamata a pag. 6 del documento).

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

¹⁷ Diverso è il caso di acquisto di uno stabilimento in relazione alla cessione dell'azienda. Come si vedrà nell'apposito documento, in tal caso, la differenza costituisce un'immobilizzazione immateriale.

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* ¹⁸

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 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 documento. 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 documento. Tale tipo di permuta solitamente non costituisce un vero e proprio procedimento di compravendita ¹⁹

¹⁸ Si escludono da questo documento le acquisizioni di immobilizzazioni materiali in condizioni speciali d'impresa (fusioni, scissioni, ristrutturazioni, apporti, ecc.) e le permuta tra consociate, che costituiranno oggetto di documenti separati.

¹⁹ 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.

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.

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 all'acquisizione di immobilizzazioni materiali nel corso di svolgimento della gestione corrente²⁰.

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

20

Il trattamento contabile delle spese sostenute in fase d'avvio d'impresa e di grossi impianti farà parte del documento che analizzerà 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.

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 infra), 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 maturano²¹.

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

²¹ 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) utilizzati per finanziarlo, poiché l'approvvigionamento dei fondi è connesso alle alternative d'impiego da parte degli azionisti.

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 cespiti ²². 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 e 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 e lungo

²² 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 documento. Questa posizione è del resto conforme alla prassi prevalente, allo stato attuale, in sede internazionale.

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, considerare i finanziamenti a breve a fronte delle acquisizioni di cespiti in presenza di finanziamenti a medio e 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 o 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 squilibrio 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 specificatamente 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 in un altro documento specifico.

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 di una data 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 offrono al raggiungimento dei 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 capitalizzati 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.

— 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 speciali²³.

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

23

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.

suo limite massimo nel valore d'uso dell'immobilizzazione stessa che non può in nessun caso essere superato²⁴. 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.l.g. supra e D.XIII infra).

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

24

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).

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 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 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 costituirà oggetto di uno specifico documento. 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 simili, 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 - Altri ²⁵.

25

La problematica relativa ai beni gratuitamente devolvibili ed il raffronto tra i relativi principi contabili e la legislazione fiscale verranno trattati in altro documento.

D.XI) Ammortamento ²⁶

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 v. D.XI.5 infra) 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

26

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 costituirà oggetto di un documento separato.

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 conto²⁷.

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;
- 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 cespite²⁸.

²⁷

In quei casi in cui il costo di rimozione superi il prezzo di realizzo, l'eccedenza, se rilevante, dovrebbe essere accantonata lungo la vita utile del cespite.

²⁸

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

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 cespite²⁹, e tale modifica deve essere motivata nella nota integrativa.

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 medesimi³⁰.

siano considerati fiscalmente deducibili non necessariamente significa che siano rappresentativi della residua possibilità di utilizzazione dei cespiti.

²⁹ Nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze di ammontare rilevante, aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale, si deve cercare entro i limiti della praticità di calcolare l'ammortamento di tali componenti rilevanti separatamente dal cespite principale. Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore dello stabile o del macchinario relativi, il calcolo separato dell'ammortamento sarebbe più corretto e faciliterebbe la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà rimpiazzato.

³⁰ Vedasi il documento n. 11 “ Bilancio d'esercizio, finalità e postulati ”.

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 perché la loro efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo, sia perché i costi di 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 cespite³¹.

Vi sono due procedimenti per l'applicazione della metodologia a quote decrescenti. Il primo procedimento, detto “ logaritmico ”, consiste nell'applicare la percentuale

³¹ È accettabile usare il metodo a quote costanti per alcune classi di cespiti ed il metodo a quote decrescenti per altre classi di cespiti.

ottenuta da una formula ³² 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 cespite ³³.

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 civili ³⁴: 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 ammortamento deve rispondere alle

³² La formula è la seguente: $P = 1 - n \cdot BV$ 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 azzerà 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.

³³ 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 esercenti, ecc.).

³⁴ 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'allocazione 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).

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 5 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 periodo più breve 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 costi ³⁵.

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.

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 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 cespite.

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

35

Ai fini della valutazione del problema della recuperabilità dei valori delle immobilizzazioni materiali si richiamano i seguenti postulati del bilancio d'esercizio, trattati nel documento n. 11 "Bilancio di esercizio. Finalità e postulati":

a) Il principio della prudenza 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 documento, 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.

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 valore³⁶.

Allorché dallo studio emerga 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 alla svalutazione. Il ripristino di valore va iscritto nel conto economico tra i Proventi e oneri straordinari, alla sottoclasse 20 - Proventi.

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 su elementi oggettivi e documentabili anche per la parte che si prevede non verrà restituita dalla clientela³⁷.

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

³⁶

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

³⁷

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.

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 contabilizzati ³⁸. 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 trattamento contabile del cambiamento dei criteri costituirà oggetto di un documento separato. Va, tuttavia, anticipato che 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 avvenuto.

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.

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.

Nel conto economico, le quote di ammortamento di competenza

³⁸ V. nota 8) della sezione B di questo documento.

dell'esercizio calcolate in relazione alla residua possibilità di utilizzazione vanno iscritte nella voce B.10.b) " Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ", e le svalutazioni effettuate a causa di perdite durevoli di valore (D.XIII *supra*) devono essere iscritte nella voce B.10.c) " Altre svalutazioni delle immobilizzazioni ".

Eventuali recuperi di valori in precedenza svalutati devono essere iscritti nella stessa voce, con segno inverso rispetto a quello delle svalutazioni.

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 Documento n. 12 " Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi ".

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; gli ammortamenti accumulati e quelli

dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio, il totale delle rivalutazioni sulle immobilizzazioni 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 consociate ³⁹, 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) I motivi di eventuali "ulteriori ammortamenti" eseguiti esclusivamente in applicazione di norme tributarie ed i relativi effetti sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio.

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 documento, 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 siano 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 possono essere iscritti in base a due criteri di valutazione, che hanno a fondamento altrettante teorie. La prima teoria accredita al conto economico il contributo gradatamente sulla vita utile dei cespiti⁴⁰; la seconda considera il contributo parte integrante del patrimonio netto. Il primo criterio di valutazione 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

40

La prima teoria è generalmente riconosciuta come la più ortodossa da un punto di vista tecnico. Peraltro, è la sola alternativa ammessa dallo IAS.20. Tuttavia, nei bilanci d'esercizio delle imprese in utile, tale impostazione non è seguita, in quanto l'utilizzo a conto economico del contributo ne comporta l'immediata tassazione. Pertanto, se ne raccomanda l'adozione nei bilanci consolidati nei quali, essendo essi fiscalmente neutri, viene meno la necessità di appostare i contributi ad una riserva (come prevede la normativa tributaria) per beneficiare della parziale sospensione di tassazione.

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 cespite. Il primo metodo di contabilizzazione consente una più chiara rappresentazione della situazione patrimoniale e del risultato economico.

Il secondo criterio di valutazione viene attuato iscrivendo il contributo in una riserva ben distinta tra le voci di patrimonio netto (e, precisamente, in una sottovoce della voce A.VII-Altre riserve). Quest'ultima impostazione rientra in quella consentita dall'attuale legislazione fiscale al fine di ottenere il beneficio fiscale della sospensione di tassazione del 50 per cento del contributo ricevuto e beneficiare nel contempo dell'ammortamento sul costo pieno del cespite cui il contributo si riferisce.

F.II.b) La prima teoria, che ritiene i predetti contributi una riduzione del costo, si basa sui seguenti principi:

- 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 si verificano 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 degli 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. Tale metodo di contabilizzazione è da ritenersi il preferito e trova giustificazione nel fatto che il contributo viene assimilato ad un ricavo differito, che va accreditato a conto economico sulla durata della vita utile del cespite cui si riferisce.

La seconda teoria, invece, considera i contributi come contributi in conto capitale ricevuti da terzi (sebbene non dagli azionisti) e per i quali non è prevista una successiva restituzione (salvo i casi di inadempimento di eventuali clausole previste nella concessione del contributo). Pertanto, come tali, essi vanno inclusi tra le voci di patrimonio netto, sebbene separatamente in un'apposita riserva.

F.II.c) I contributi in conto capitale sono iscrivibili in bilancio al momento in cui esiste una delibera formale di erogazione da parte dell'ente, ossia dopo che è venuto meno ogni eventuale vincolo alla loro riscossione e l'impresa ne abbia ricevuto comunicazione scritta. La delibera segue normalmente l'accertamento dell'ente stesso dei lavori eseguiti e dell'adempimento di

tutte le clausole cui è soggetta l'erogazione.

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 ⁴¹. Se, viceversa, i contributi vengono trattati come voci di patrimonio netto, l'ammortamento sui cespiti si calcola sul loro valore al lordo dei contributi ⁴².

Se i contributi in conto capitale vengono considerati voce di patrimonio netto, occorre tener conto delle imposte differite ⁴³. Infatti, le imposte dell'esercizio non devono essere calcolate sul reddito imponibile, bensì nel rispetto del criterio di competenza economica. Pertanto, tra le voci di patrimonio netto va iscritto l'importo del contributo al netto delle imposte.

F.II.f) Riguardo la sospensione della tassazione dei contributi, come già accennato, la normativa fiscale

prevede che essi concorrano a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi, ma non oltre il nono; tuttavia, il loro ammontare, nel limite del 50% e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Nel caso di contributi che hanno la suddetta condizione sospensiva di tassabilità, è accettabile non stanziare le imposte sul 50% del contributo se l'impresa ritiene che la riserva non verrà utilizzata e, pertanto, il pagamento delle imposte verrà differito indefinitamente. In tal caso, tale considerazione deve risultare dalla nota integrativa.

F.III) *Rappresentazione in bilancio e nota integrativa*

F.III.a) Se i contributi vengono accreditati al conto economico gradatamente in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei cespiti cui si riferiscono, essi sono esposti in bilancio come minor valore di tali cespiti, ovvero in una voce del passivo tra i risconti. Se, viceversa, i contributi vengono considerati come parte del patrimonio netto, essi devono essere esposti separatamente in apposita sottovoce della voce A.VII-Altre riserve, distinguendo la quota di contributo in sospensione d'imposta da quella soggetta ad imposizione differita.

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

⁴¹

Tale impostazione, tuttavia, potrebbe non consentire la deducibilità degli ammortamenti sul valore lordo dei cespiti; pertanto, per una più opportuna impostazione fiscale, è preferibile rilevare gli ammortamenti sul valore lordo dei cespiti, con accredito a conto economico alla voce "Altri ricavi e proventi" di una quota del contributo da effettuarsi con lo stesso tasso utilizzato per l'ammortamento del cespite cui esso si riferisce (v. F.II.a supra).

⁴²

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).

⁴³

La metodologia per il calcolo delle imposte differite verrà indicata in un documento separato.

— 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;

— informazioni sulla metodologia di calcolo delle imposte differite, sul loro impatto sul risultato dell'esercizio e sullo stato patrimoniale (passività per imposte differite, iscritte nella voce B.2., "Fondo Imposte");

— nel caso in cui il contributo venga iscritto direttamente tra le voci di patrimonio netto, 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 stata ancora accreditata al conto economico se l'impresa avesse riconosciuto il contributo gradatamente sulla vita utile del cespite contabilizzandolo a 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 stato già accreditato al conto economico tramite il predetto trattamento contabile.

CONFRONTO CON LA LEGISLAZIONE CIVILISTICA E FISCALE

CONFRONTO CON LA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Dal confronto tra i principi contabili enunciati in questo documento e l'attuale legislazione civilistica non emergono diversità per quanto concerne la classificazione dei conti e l'informativa da fornire nella nota integrativa; si fa riferimento al Documento n. 12 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi" per una più completa trattazione dell'argomento. Si può, inoltre, affermare che i principi di valutazione ed i relativi metodi enunciati in questo documento

appaiono non in contrasto con i principi enunciati dal codice civile. Il trattamento contabile degli ammortamenti anticipati è oggetto di un documento separato.

CONFRONTO CON LA LEGISLAZIONE FISCALE

Le maggiori divergenze tra i principi enunciati in questo documento e l'attuale legislazione fiscale sono quelle riportate nei paragrafi successivi. Va qui chiarito, tuttavia, che esula dagli scopi di questo documento mettere a raffronto la legislazione civilistica con quella fiscale sia in termini generali, sia per argomenti specifici.

*Ammortamento integrale
nell'esercizio dei cespiti di
importo non superiore a un
milione di lire*

Il D.P.R. 917 del 30 dicembre 1986 consente (art. 67, comma 6) per i beni il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute. Qualora i cespiti hanno prevedibilmente al termine dell'esercizio un valore d'uso rilevante nel suo insieme ed apprezzabile singolarmente, tale prassi provoca effetti distorsivi significativi e, conseguentemente, è in contrasto con i corretti principi contabili. In tal caso si rende necessario che:

1. il costo dei beni viene contabilizzato fra le immobilizzazioni materiali, mentre fra i costi di produzione vengano inclusi sia l'ammortamento calcolato secondo corretti principi contabili, sia l'eccedenza del costo ("ulteriore ammortamento") rispetto a tale ammortamento, operando quindi la compensazione in sede di bilancio;

2. la nota integrativa indichi i motivi dell'addebito dell'"ulteriore ammortamento" e il relativo importo;

3. l'azienda mantenga una rilevazione contabile di tali cespiti che consenta il controllo fisico, la rilevazione dell'ammontare del costo originario, delle alienazioni e dell'ammortamento calcolato secondo corretti principi contabili.

Permuta

L'art. 54, comma 2, D.P.R. 917/86, consente che, in caso di cessione di immobilizzazioni materiali con ricevimento quale corrispettivo di un bene ammortizzabile, questo

possa comunque essere iscritto in bilancio allo stesso valore del bene ceduto, mentre il presente documento impone l'iscrizione del valore corrente se il negozio è sostanzialmente non una permuta, ma una compravendita con pagamento in natura. Se l'imprenditore, invocando l'art. 2426, comma 2, c.c., facesse applicazione del criterio fiscale di valutazione, ne dovrà dare notizia nella nota integrativa, specificando il valore corrente del bene ricevuto in permuta e il suo riflesso sul risultato d'esercizio e quindi sul patrimonio netto. Sul punto si rinvia tuttavia al documento che sarà emesso sulle valutazioni operate esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

*Plusvalenze tassabili in più
esercizi*

L'art. 54 del D.P.R. 917/86 stabilisce, fra l'altro, che le plusvalenze realizzate in seguito all'alienazione di immobilizzazioni concorrono alla formazione del reddito d'impresa per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

La legislazione fiscale, tuttavia, non prevede alcun obbligo di iscrivere le plusvalenze fiscalmente differite in apposita voce dello stato patrimoniale, consentendo così di effettuare tale differimento solo in dichiarazione dei redditi e non in sede di bilancio.

La norma fiscale non differisce, pertanto, dalla corretta impostazione civilistica, che prevede la

contabilizzazione integrale della plusvalenza al conto economico; non vi è, quindi, alcun ostacolo fiscale ad una corretta rappresentazione di tale operazione in bilancio.

Le imposte relative a tale plusvalenza, ancorché differite ai futuri esercizi per scelta del contribuente, concorrono a formare il fondo per imposte differite da accantonare al passivo ⁴⁴.

Contributi in conto capitale commisurati al costo di immobilizzazioni materiali

L'attuale legislazione fiscale richiede, come condizione per sospendere la tassazione del 50% dei contributi a fondo perduto erogati a fronte del costo delle immobilizzazioni materiali, l'iscrizione del 50% del contributo stesso in una riserva, che non deve essere utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite dello stesso esercizio o di altri esercizi. Pertanto, se l'intero contributo viene portato a riduzione del costo, esso viene tassato attraverso la riduzione degli ammortamenti. L'impresa, che intende sospendere la tassazione del 50%, deve iscriverlo in una riserva del patrimonio netto, mentre è libera di portare l'altra metà a riduzione del costo o, meglio, trattarla come un risconto passivo, con la metodologia già accennata al paragrafo F.II.a).

L'imputazione a bilancio del contributo nell'esercizio in cui il diritto alla sua riscossione è stato riconosciuto dal concedente, anziché nell'esercizio della sua riscossione, non comporta un'anticipazione della tassazione. Infatti, l'art. 55, comma 3,

⁴⁴

I problemi connessi con le imposte anticipate e differite e la loro rappresentazione in bilancio saranno oggetto di un documento separato.

lett. b), D.P.R. 917/86 (modificato con l'art. 1, comma 1, lett. g), D.L. 29 giugno 1994, n. 416, conv. in L. 8 agosto 1994, n. 503), secondo cui i contributi in parola concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati almeno per il 50% non accantonato, costituisce quella diversa disposizione che, a norma dell'art. 75, comma 1, D.P.R. 917/86, impedisce comunque la tassazione dei contributi stessi nell'esercizio di competenza, ancorché in esso (correttamente) contabilizzati ⁴⁵.

Criteri di contabilizzazione e svalutazioni

Una corretta applicazione dei criteri di contabilizzazione enunciati in questo documento può determinare che in alcuni casi certi costi costituiscono componenti negativi di reddito dell'esercizio, mentre la legge fiscale non ne prevede la deducibilità. Ne è un esempio tipico l'art. 67, comma 7, del D.P.R. 917/86, secondo il quale tutti i costi di manutenzione, eccedenti il 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili risultante all'inizio dell'esercizio, sono deducibili per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Se tali costi sono stati addebitati al conto economico secondo i principi enunciati in questo documento, essi devono essere ripresi a tassazione

⁴⁵

Deve, pertanto, ritenersi superata la risoluzione ministeriale del 7 ottobre 1975, n. 2/1518, secondo la quale il riconoscimento anteriore all'incasso renderebbe tassabile il contributo. Ne consegue che il contributo imputato per competenza in un esercizio precedente a quello dell'incasso darebbe luogo nel primo esercizio ad una variazione in diminuzione del reddito d'impresa e nel secondo ad una variazione in aumento. Anche di tali differenze temporanee si dovrà tener conto nella determinazione delle imposte sul risultato di esercizio.

nella dichiarazione dei redditi e dare luogo a variazioni in diminuzione nelle dichiarazioni relative agli esercizi successivi. È questo un esempio di poste che hanno tempi di tassazione diversa nel bilancio d'esercizio rispetto alla dichiarazione dei redditi.

Le imposte pagate a fronte dei costi ripresi in dichiarazione originano, in linea di principio, un credito per imposte pre-pagate (o anticipate) che si recupera negli

esercizi in cui i costi divengono deducibili in dichiarazione.

La contabilizzazione di tali imposte pre-pagate e le condizioni a cui è iscrivibile il credito in bilancio verranno trattati nel documento relativo alle imposte sul reddito.

Similari situazioni possono verificarsi nel caso di eventuali svalutazioni da apportarsi secondo i principi enunciati in questo documento, ma non deducibili fiscalmente per competenza.

CONFRONTO CON I PRINCIPI ENUNCIATI DALLO IASC

Il principio configura una sostanziale equivalenza con quanto enunciato dall'International Accounting Standards Committee (IASC), fatta eccezione per le seguenti diversità:

Beni in locazione finanziaria

Per la contabilizzazione dei beni in locazione finanziaria l'I.A.S. n. 17 (Accounting for Leases) raccomanda una rilevazione contabile che rispecchi la sostanza del contratto e, quindi, la rilevazione del bene locato come acquisto, la contemporanea accensione del debito e la contabilizzazione in conto economico dei relativi ammortamenti ed oneri finanziari.

Rivalutazione

L'IAS n. 16 (Property, Plant and Equipment) prevede quale trattamento contabile alternativo al mantenimento dell'iscrizione del bene al costo, salvo l'eventuale necessità di svalutare il bene stesso, l'iscrizione rivalutata a valore corrente, purché le rivalutazioni siano effettuate dall'azienda con sufficiente regolarità.

Il presente documento, conformemente alle previsioni di legge, prevede che le immobilizzazioni materiali possano essere rivalutate solo nei casi di leggi speciali, generali o di settore che lo consentano o lo richiedano.

Questo Documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi Contabili del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti il 21 febbraio 1996 e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri il 6 marzo 1996.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI CHE HA
FORMULATO IL DOCUMENTO

* Matteo CARATOZZOLO - Presidente

** Fabrizio IANNONI SEBASTIANINI - Vicepresidente

* Giuseppe VERNA - Vicepresidente

* Gaetano AITA
** Sebastiano BAUDO
* Angelo CASÒ
** Camillo DELL'OGGIO
* Piero DI SALVO
* Lina F. MARINIELLO FIUME
** Franco FRANCHI
* Margherita GARDI
* Alberto GIUSSANI
** Elio KUNZ
** Renato MINAFRA
** Francesco DISTEFANO
** Giambattista NEGRETTI
** Giorgio ORRÙ
* Angelomaria PALMA
* Roberto ROBOTTI
* Flavio ZAPPETTINI
** Amedeo ZAPPULLA⁴⁶

Delegato del Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti:

Giuseppe GIARLOTTA

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:
Alfredo MENTASTI

Consulente legale:

Prof. Giovanni E. COLOMBO