ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

OIC 16 Immobilizzazioni materiali

Giacomo Manzana Elena Iori

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it

RILEVAZIONE INIZIALE

Oneri finanziari

41. Poiché le immobilizzazioni materiali costituiscono parte dell'organizzazione permanente della società e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro fabbricazione interna o presso terzi possono essere capitalizzabili come costi delle immobilizzazioni materiali nei termini indicati nel paragrafo successivo.

42. La capitalizzazione degli oneri finanziari **può essere effettuat**a quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie:

a) la capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa con riguardo ad **oneri**

- **effettivamente sostenuti,**
- **oggettivamente determinabili,**
- **entro il limite del valore recuperabile del bene**.

L'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante un esercizio non può quindi eccedere l'ammontare degli oneri finanziari, al netto degli eventuali proventi finanziari derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi presi a prestito, riferibili alla realizzazione del bene e sostenuti con riferimento allo stesso esercizio. Questo nel presupposto che il fatto di acquisire il bene dall'esterno piuttosto che realizzarlo internamente, non può portare a rappresentare in bilancio medesimi beni per valori significativamente differenti;

b) sono capitalizzabili solo gli interessi maturati su **beni che richiedono un periodo di costruzione significativo**.

Per periodo di costruzione si intende il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi all'immobilizzazione materiale fino al momento in cui essa è pronta per l'uso, incluso il normale tempo di montaggio e messa a punto. In sostanza, l'arco temporale di riferimento, ai fini della capitalizzazione degli oneri finanziari, risulta essere quello strettamente necessario alle attività tecniche volte a rendere il bene utilizzabile. Infatti, se il periodo di costruzione si prolunga a causa di scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione, gli oneri finanziari relativi al maggior tempo non sono capitalizzati, ma sono considerati come costi del periodo in cui vengono sostenuti. La capitalizzazione degli oneri finanziari è sospesa durante i periodi, non brevi, nei quali la costruzione del bene è interrotta.

RILEVAZIONE INIZIALE

Oneri finanziari

43. Nella misura in cui i fondi sono presi a prestito specificatamente per **finanziare la costruzione di un bene (c.d. finanziamento di scopo),** e quindi costituiscono costi direttamente imputabili al bene, l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili su quel bene deve essere determinato in base **agli effettivi oneri finanziari sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizi**o, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi. Tali oneri sono capitalizzabili entro il limite del valore recuperabile del bene.

    Nella misura in cui si renda necessario utilizzare fondi presi a **prestito genericamente,** l'ammontare degli oneri finanziari maturati su tali fondi è **capitalizzabile nei limiti della quota attribuibile alle immobilizzazioni in corso di costruzione.** Tale ammontare è determinato applicando ai costi sostenuti un tasso di capitalizzazione corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

44 . Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un **cambiamento di principio contabile. (**cfr. OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio").

RILEVAZIONE INIZIALE

Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica

45. Quando l'immobilizzazione materiale è una **unità economico-tecnica,** cioè un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva (ad esempio, una linea di produzione o uno stabilimento), il suo costo di acquisto o di produzione si riferisce all'intera unità nel suo complesso; in tali casi occorre **determinare i valori dei singoli cespiti che la compongono pe**r:

    (a) distinguere i cespiti soggetti ad **ammortament**o da quelli che non lo sono e

    (b) individuare la diversa durata della loro **vita utile.** Il valore dei singoli cespiti è determinato in base ai prezzi di mercato, tenendo conto del loro stato.

46. Se la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti eccede il costo dell'intera unità economico-tecnica, i singoli valori attribuiti sono **proporzionalmente ridotti** per ragguagliarne l'ammontare complessivo al costo dell'intera unità. Se invece la somma dei valori attribuiti ai singoli cespiti è inferiore al costo dell'intera unità, la differenza è portata **proporzionalmente in aumento** dei valori di mercato dei singoli cespiti sempreché il valore così risultante sia recuperabile.

RILEVAZIONE INIZIALE

Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito

47. Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale **in base al presumibile valore di mercato** attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno **aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo**. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore così determinato è rilevato a conto economico in contropartita alla voce A5 "*Altri ricavi e proventi*".

48. Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono **ammortizzate** con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.

RILEVAZIONE INIZIALE

Manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria

49. I costi di **manutenzione ordinaria** sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

    I costi di **manutenzione straordinaria** rientrano tra i costi capitalizzabili nei limiti del valore recuperabile del bene.

50. Variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito delle predette operazioni comportano un'attenta valutazione dei costi sostenuti per determinarne la parte che è capitalizzabile e quella che è invece da considerarsi manutenzione ordinaria. In alcuni casi, tali valutazioni possono essere complesse e richiedere adeguata documentazione a supporto delle scelte effettuate.

    Dopo la capitalizzazione dei costi, l'ammortamento si applica in modo unitario avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite tenuto conto della sua residua vita utile.

51. Il rinnovo comporta una sostituzione e può riguardare uno specifico cespite, ovvero un'immobilizzazione materiale che costituisce un'unità economico-tecnica. La sostituzione di un'immobilizzazione comporta la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre **il valore netto contabile dell'unità sostituita è stornato,** imputando l'eventuale minusvalenza alla voce B14 "oneri diversi di gestione" del conto economico. Il rinnovo può tuttavia riguardare anche solo parte di un'immobilizzazione materiale per mantenerne l'integrità originaria. In questo caso i costi sostenuti a tale scopo sono costi di manutenzione ordinaria.

RILEVAZIONE INIZIALE

Manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria

52. Le manutenzioni ordinarie possono essere oggetto di pianificazione in funzione dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni. Le riparazioni non possono essere pianificate, ma entro certi limiti possono essere ragionevolmente previste. Manutenzioni e riparazioni costituiscono un'unica classe di costi inerenti le immobilizzazioni materiali, identificata con il termine manutenzioni, che, unitamente alle quote di ammortamento, concorrono a esprimere il contributo che le immobilizzazioni producono sui risultati economici.

    I materiali per manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio, includono spesso elementi di basso costo unitario e di uso ricorrente che sono rilevati come costi al momento del loro acquisto, in quanto hanno un carico a conto economico similare nel tempo ed il costo della loro gestione amministrativa sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso. I materiali di consumo di maggior costo sono generalmente inclusi tra le rimanenze di magazzino, a cui si applica il relativo principio (cfr. OIC 13 "Rimanenze").

53. Per quanto riguarda la definizione ed il trattamento contabile della manutenzione ciclica, si rinvia all'OIC 31 "Fondi per rischi e oneri e TFR".

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE
Ammortamento

56. Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, **deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione**. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

57. L'ammortamento è calcolato anche sui **cespiti temporaneamente non utilizzati.**

58. Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i **terreni e le opere d'arte.**

59. I **fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari**, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

60. Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei **terreni sui quali insiston**o, il valore del fabbricato **va scorporato**, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

61. L'ammortamento **decorre** dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta 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.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE
Piano di ammortamento

62. Le immobilizzazioni materiali sono **ammortizzate sistematicamente**. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione.

La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi:

(a) valore da ammortizzare, [valore complessivo – valore residuo]

(b) residua possibilità di utilizzazione,

(c) metodi di ammortamento.

Il **valore residuo dell'immobilizzazione**, inizialmente stimato nel momento della redazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono state sottoposte, deve essere rivisto periodicamente al fine di verificare che la stima iniziale sia ancora valida.

Tale valore va considerato al **netto dei presumibili costi di rimozione**. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto.

Se il **costo di rimozione eccede il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite iscrivendo, pro quota, un fondo di ripristino e bonifica o altro fondo analogo.**

L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile.

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE
Piano di ammortamento

Modifica del piano di ammortamento

70. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile.

71. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione materiale sia indefinita, non impedisce che l'immobilizzazione venga assoggettata ad un processo di ammortamento tenendo conto di tutti gli elementi a disposizione (i.e. fino a quando si prevede di utilizzare il bene, o il numero di prodotti che si prevede verranno prodotti con l'immobilizzazione).

72. Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili (cfr. OIC 29).

VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE

Cespiti destinati alla vendita e beni non più utilizzabili

79. Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante, ai sensi dell'articolo 2423-ter comma 3, e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, numero 9, codice civile). I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

80. La disciplina in tema di cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente. Tali beni sono valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento.

CASI PARTICOLARI

Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale e relativi rimborsi

85. Le immobilizzazioni materiali perdute per eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale sono considerate come dismesse e la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento è rilevata nella voce B14 "*Oneri diversi di gestione*". L'eventuale rimborso del danno da parte di terzi (ad esempio, il risarcimento del danno da parte di un assicuratore) è rilevato come sopravvenienza attiva nella voce A5 "*Altri ricavi e proventi*". 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.) nello stesso esercizio non è rilevata alcuna sopravvenienza.

    Se in seguito alla perdita di un'immobilizzazione materiale si procede all'acquisto di una nuova immobilizzazione, essa viene contabilizzata nell'attivo adottando i principi dettati dal presente documento.

CASI PARTICOLARI

Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (contributi in conto impianti)

86. I **contributi in conto impianti** sono somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

    I contributi in conto impianti sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza.

87. I contributi in conto impianti sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contribuiti acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

Rispetto a precedente principio contabile

Più chiaro l’approccio per componenti

Nessune sospensione dell’ammortamento per i cespiti non più utilizzati da tempo

Riformulazione delle regole sulla capitalizzazione degli oneri finanziari includendo gli oneri finanziari anche NON specifici nel valore delle immobilizzazioni, se significativi

Stralcio delle norme su perdite durevoli di valore (trasferite in OIC 9)

Obbligatorio scorporare il valore del terreno dal valore del fabbricato che vi insiste

Chiarimenti sulla capitalizzazione attività ricevute a titolo gratuito e sulle svalutazioni in caso di rivalutazioni precedenti

ManzanaIoriAssociati
STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe
SOCIETA' REVISIONE

www.LimaRe.it

ROVERETO
Via S. Maria, 55 T 0464.420613
38068 Rovereto F 0464.458657

VERONA
Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986
37135 Verona F 045.509627

MILANO
Via M. Pagano, 67 T 02.4813821
20145 Milano F 02.48197197

www.manzana.it