

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

Principi contabili OIC 25 ottobre 2004

Principi contabili nazionali

Nuovi principi contabili aggiornati a seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015

Principio Contabile 16 — Principio contabile 16 - Immobilizzazioni materiali. Testo del principio contabile emanato nel dicembre 2016 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 29 dicembre 2017

OIC - Organismo Italiano di Contabilità

PRINCIPI CONTABILI

Immobilizzazioni materiali

OIC 16

Dicembre 2016

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'"*istituto nazionale per i principi contabili*" ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

La precedente edizione del principio è stata pubblicata nell'agosto 2014 ed aggiornava la versione del settembre 2005.

INDICE

	<i>par.</i>
FINALITÀ DEL PRINCIPIO	1
AMBITO DI APPLICAZIONE	2-3

DEFINIZIONI	4-18
CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI	19-30
<i>Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c. c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c. c.)</i>	30
RILEVAZIONE INIZIALE	31-55
<i>Considerazioni generali</i>	31-34
<i>Costo d'acquisto</i>	35-36
<i>Costi accessori d'acquisto</i>	37-38
<i>Costo di produzione</i>	39-40
<i>Oneri finanziari</i>	41-44
<i>Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica</i>	45-46
<i>Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito</i>	47-48
<i>Manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria</i>	49-53
<i>Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi</i>	54-55
VALUTAZIONE E RILEVAZIONI SUCCESSIVE	56-81
<i>Ammortamento</i>	56-72
<i>Piano di ammortamento</i>	62-64
<i>Metodi di ammortamento</i>	65-68

<i>Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale.....</i>	69
<i>Modifica del piano di ammortamento.....</i>	70
<i>Vita utile.....</i>	71- 72
<i>Svalutazione.....</i>	73
<i>Rivalutazione.....</i>	74- 78
<i>Cespiti destinati alla vendita e beni non più utilizzabili.....</i>	79- 80
<i>Alienazioni.....</i>	81
CASI PARTICOLARI.....	82- 88
<i>Permuta o pagamento con altra immobilizzazione.....</i>	82- 84
<i>Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale e relativi rimborsi.</i>	85
<i>Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali (contributi in conto impianto).....</i>	86- 88
NOTA INTEGRATIVA.....	89- 98
<i>Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria.....</i>	89- 94
<i>Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c. c.).</i>	95- 96
<i>Informazioni relative alle micro imprese (art. 2435-ter c. c.).....</i>	97- 98
DATA DI ENTRATA IN VIGORE.....	99
DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE	100- 102
LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA	

FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile OIC 16 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni materiali, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio si applica alle società che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile. Le disposizioni del codice civile prese a riferimento per la redazione del presente principio sono riportate nel capitolo "*Le immobilizzazioni materiali nella legislazione civilistica*".

3. Sono osservate le regole contenute in altri principi contabili quando disciplinano specifiche fattispecie relative alle immobilizzazioni materiali.

DEFINIZIONI

4. Le *immobilizzazioni materiali* sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio. Il riferirsi a fattori e condizioni durature non è una caratteristica intrinseca ai beni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti della società.

Possono consistere in:

- beni materiali acquistati o realizzati internamente;
- beni materiali in corso di costruzione;
- somme anticipate a fronte del loro acquisto o della loro produzione.

5. Il *costo d'acquisto* è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto da corrispondere al fornitore del bene, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

6. I *costi accessori d'acquisto* comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata e i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca un bene duraturo per la società.
7. Il *costo di produzione* comprende tutti i costi direttamente imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, 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.
8. La *vita utile* è il periodo di tempo durante il quale la società prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso il numero complessivo di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.
9. Il *valore netto contabile* di un'immobilizzazione materiale è il valore al quale il bene è iscritto in bilancio al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
10. L'*ammortamento* è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio.
11. Il *valore da ammortizzare* è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il valore residuo.
12. Il *valore residuo* di un bene è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.
13. La *svalutazione* è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile a seguito di perdita durevole valore.
14. Il *valore recuperabile* di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo valore equo (*fair value*), al netto dei costi di vendita.
15. La *manutenzione ordinaria* è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono

stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie.

16. La *manutenzione straordinaria* si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile.

17. Per *valore desumibile dall'andamento di mercato* si intende il valore netto di realizzazione, ossia il prezzo di vendita nel corso della normale gestione al netto dei costi diretti di vendita e dismissione. Alcuni esempi di costi di vendita e dismissione sono le spese legali connesse alla transazione, imposte, costi di rimozione del bene e costi diretti necessari per rendere il bene pronto per la vendita.

18. Il *bilancio in forma ordinaria* è il bilancio redatto secondo le disposizioni del codice civile dalle società che non redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-*bis* c. c. e che non redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-*ter* c. c. (bilancio delle micro-imprese).

CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI

19. L'articolo 2424 del codice civile prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII con la seguente classificazione:

"1) *terreni e fabbricati*;

2) *impianti e macchinario*;

3) *attrezzature industriali e commerciali*;

4) *altri beni*;

5) *immobilizzazioni in corso e acconti*. "

20. La voce BII1 "*terreni e fabbricati*" può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);

- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);

- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che rappresentano un investimento di mezzi finanziari oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili ad uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie); accoglie inoltre immobili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);

- costruzioni leggere.

21. La voce BII2 "*impianti e macchinario*" può comprendere:

- impianti generici: sono gli impianti non legati alla tipica attività della società (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);

- impianti specifici: sono gli impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;

- altri impianti (ad esempio: forni e loro pertinenze);

- macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (automatico) ovvero con ausilio di persone (semiautomatico) determinate operazioni.

22. La voce BII3 "*attrezzature industriali e commerciali*" può comprendere:

- attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio: 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.

23. La voce BII4 "*altri beni*" può comprendere:

- mobili (ad esempio: mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, di officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);
- macchine d'ufficio (ad esempio: macchine ordinarie ed elettroniche);
- automezzi (ad esempio: autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
- imballaggi da riutilizzare;
- beni gratuitamente devolvibili.

24. La voce BII5 "*immobilizzazioni in corso e acconti*" comprende:

- immobilizzazioni materiali in corso di costruzione;
- acconti a fornitori per l'acquisizione o la costruzione di immobilizzazioni materiali.

25. Le immobilizzazioni materiali che la società decide di destinare alla vendita sono classificate in un'apposita voce dell'attivo circolante. Tale riclassifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti:

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

26. Per ciascuna voce delle immobilizzazioni materiali è indicato nell'attivo dello stato patrimoniale il valore al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni.

27. Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nella voce B10b) "*ammortamento delle immobilizzazioni materiali*".

28. Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di cespiti sono iscritte nel conto economico rispettivamente nella voce A5 "*altri ricavi e proventi*", o nella voce B14 "*oneri diversi della gestione*".

29. Gli oneri finanziari sono imputati nella voce C17 "*interessi e altri oneri finanziari*" del conto economico dell'esercizio in cui maturano. La voce C17 comprende gli interessi capitalizzati che trovano per tale importo contropartita nella voce A4 "*incrementi di immobilizzazioni per lavori interni*".

Bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c. c.) e bilancio delle micro-imprese (art. 2435-ter c. c.)

30. Ai sensi dell'articolo 2435-bis del codice civile nel bilancio in forma abbreviata, "*lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani*". Pertanto, le immobilizzazioni materiali sono esposte nell'attivo dello stato patrimoniale nel loro complesso, come unica voce. Inoltre, nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'art. 2425 del codice civile possono essere tra loro raggruppate: voci B10(a), B10(b) e B10(c).

Le stesse semplificazioni si applicano nel bilancio delle micro-imprese ai sensi dell'art. 2435-ter del codice civile.

RILEVAZIONE INIZIALE

Considerazioni generali

31. Le immobilizzazioni materiali comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4 sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.

Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà.

Se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. Nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali.

Le immobilizzazioni materiali iscritte nella voce BII5 sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite. Esse rimangono iscritte come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso; a tale data l'immobilizzazione materiale è riclassificata nella specifica voce dell'attivo.

Gli acconti ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali iscritti nella voce BII5 sono rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento di tali importi.

32. Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo d'acquisto o di produzione.

In generale, sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per l'acquisto, anche derivanti dall'esercizio di opzioni di riscatto di beni in leasing, o la costruzione di nuovi cespiti (costi originari) e per ampliare, ammodernare, migliorare o sostituire cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti, ovvero ne prolunghino la vita utile.

I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene.

33. Nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, il cespite è iscritto in bilancio al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 "Debiti".

34. Le attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza in rapporto all'attivo di bilancio, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante. Questa valutazione approssima il costo effettivo delle attrezzature industriali e commerciali sempreché non si abbiano variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali. A seguito della rilevazione iniziale non si procede all'ammortamento sistematico di tali beni lungo la loro vita utile, e gli acquisti degli esercizi successivi vengono direttamente spesi a conto economico.

Costo d'acquisto

35. Il valore originario delle immobilizzazioni materiali è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene.

36. Il costo effettivamente sostenuto include l'onere per l'imposta sul valore aggiunto sostenuto se la società opera in regime di IVA indetraibile. Gli sconti incondizionati in fattura sono portati a riduzione del costo.

Costi accessori d'acquisto

37. Il costo d'acquisto comprende anche i costi accessori.

38. Alcuni costi accessori d'acquisto che concorrono a formare il costo iniziale delle immobilizzazioni sono, a puro titolo esemplificativo:

- a) per i fabbricati: i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto; i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto; gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione;
- b) per gli impianti e i macchinari: i costi di progettazione; i trasporti; i dazi su importazione; i costi di installazione; i costi ed onorari di perizie e collaudi; i costi di montaggio e posa in opera; i costi di messa a punto;
- c) per i mobili: il trasporto e i dazi su importazione.

Costo di produzione

39. Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione (si vedano paragrafi 41 -44).

40. I costi legati a scioperi, inefficienze o altre cause estranee all'attività di costruzione non sono capitalizzabili e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

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 effettuata 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.

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'esercizio, 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").

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 per: (a) distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento 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.

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.

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.

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 simile 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".

Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi

54. Il criterio di rilevazione 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. I pezzi di ricambio sono trattati diversamente a seconda delle caratteristiche che li contraddistinguono.

I pezzi di ricambio possono distinguersi tra:

- pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente: sono pezzi che assumono le caratteristiche di veri e propri beni di consumo e in quanto tali sono solitamente rilevati come costi al momento dell'acquisto. Sono infatti elementi che generano un carico pressoché costante al conto economico, il cui valore non è significativo e per i quali il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso;
- pezzi di rilevante costo unitario e uso non ricorrente: sono pezzi che costituiscono dotazione necessaria dell'impianto. Sono elementi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che occorrono a garantire la continuità di funzionamento del cespite. Tali materiali sono classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo che appare più breve dal confronto tra la vita utile residua del bene a cui si riferiscono e la loro vita utile calcolata mediante una stima dei tempi di utilizzo;
- pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: sono pezzi che sono

utilizzati in breve tempo e hanno normalmente un valore globale significativo alla chiusura dell'esercizio. Sono perciò iscritti all'attivo. In particolari, tali pezzi sono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo. Ad essi si applica la disciplina delle rimanenze di magazzino (cfr. OIC 13).

55. Gli imballaggi da riutilizzarsi, se di ammontare rilevante, sono capitalizzati ed ammortizzati in base alla loro stimata vita utile. Nel calcolo del valore recuperabile degli imballaggi iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale si tiene conto anche delle situazioni in cui si prevede di non recuperare il costo dalla clientela.

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 insistono, 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.

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*, (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.

63. La residua possibilità di utilizzazione non è legata alla "durata fisica" dell'immobilizzazione, bensì alla sua "durata economica", cioè al periodo in cui si prevede che il cespite sarà utile alla società. Tale periodo è normalmente inferiore alla durata fisica ed è ragionevolmente stimato sulla base dei seguenti fattori:

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera;

- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di 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 cespite.

64. I metodi di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi.

Metodi di ammortamento

65. La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti; tuttavia, il metodo a quote costanti è il metodo preferibile per il calcolo dell'ammortamento. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile del bene stesso. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

66. I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che la società tragga dalle immobilizzazioni materiali 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 d'invecchiamento dei cespiti stessi.

È possibile ammortizzare l'immobilizzazione materiale anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile. 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 dell'immobilizzazione.

67. Il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento.

68. La modifica del piano di ammortamento per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie costituisce un cambiamento di stime contabili (cfr. OIC 29).

Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale

69. Se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile o macchinario, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

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 dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite.

Vita utile

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).

Svalutazione

73. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di indicatori di perdite durevoli di valore per quanto concerne le immobilizzazioni materiali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione, ai sensi dell'articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile. Sul punto si veda l'OIC 9 "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali".

Rivalutazione

74. Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui la legge lo preveda o lo consenta.

Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie delle immobilizzazioni materiali ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione della legge.

L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non può essere considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né può costituire un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione e i

limiti entro cui la rivalutazione viene effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge in base alla quale la rivalutazione è effettuata. Se la legge non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

75. Il limite massimo della rivalutazione di un'immobilizzazione materiale è il valore recuperabile dell'immobilizzazione stessa che in nessun caso può essere superato.

76. Se la legge stabilisce che la rivalutazione di un bene debba essere effettuata in base a parametri prestabiliti, e l'adozione di tali parametri comporta l'iscrizione di un valore rivalutato che negli esercizi successivi risulta eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico (cfr. OIC 9) se non disposto diversamente dalla legge.

77. La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale non modifica la stimata residua vita utile del bene, che prescinde dal valore economico del bene.

L'ammortamento dell'immobilizzazione materiale rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.

78. L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un provento ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AIII "*Riserve di rivalutazione*" (cfr. OIC 28 "Patrimonio netto"), salvo diversa disposizione di legge.

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.

Alienazioni

81. Quando un'immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni materiali per il valore netto contabile dell'immobilizzazione materiale ceduta, cioè al netto degli ammortamenti accumulati fino alla data di alienazione comprendendo anche la quota di ammortamento relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui è stato utilizzato. L'eventuale differenza tra il valore netto contabile e il corrispettivo della cessione e cioè la plusvalenza o la minusvalenza realizzata, va rilevata a conto economico nelle voci indicate al paragrafo 28 .

CASI PARTICOLARI

Permuta o pagamento con altra immobilizzazione

82. La permuta di un bene con un altro, se nella sostanza realizza un'operazione di acquisto e vendita, è rilevata in base al presumibile valore di mercato attribuibile al bene ricevuto alla data di acquisizione. Il valore di mercato del bene ricevuto misura la plusvalenza o minusvalenza realizzata rispetto al valore netto contabile del bene dato in permuta.

Nel caso in cui un'immobilizzazione materiale sia acquisita dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione materiale, quindi un'immobilizzazione non di analogo valore e caratteristiche, questa è valutata al suo presumibile valore di mercato salvo tener conto degli eventuali conguagli in denaro ai quali si dovrà fare riferimento ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza realizzata.

83. Se la permuta nella sostanza non realizza una compravendita, ma è effettuata per procurare la disponibilità di un cespite di analoghe caratteristiche funzionali senza l'obiettivo di conseguire un componente positivo di reddito, il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione materiale acquisita è riconosciuto pari al valore contabile netto dell'immobilizzazione materiale ceduta, come nel caso di permuta di un'immobilizzazione materiale destinata alla produzione in sostituzione di un'immobilizzazione materiale simile da destinarsi anch'essa alla produzione. La vita utile del bene va eventualmente ricalcolata qualora essa differisca da quella precedentemente utilizzata per il bene ceduto.

84. I costi accessori relativi alla permuta di un bene con un altro, se nella sostanza tale operazione realizza una compravendita, sono capitalizzabili per la quota attendibilmente riferibile all'operazione di acquisto del bene.

I costi accessori relativi ad operazioni che non realizzano nella sostanza una compravendita sono imputati direttamente a conto economico.

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 simile 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.

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.

88. I contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò può essere applicato con due metodi:

a) con il primo metodo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi";

b) con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio.

Con il secondo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi.

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

NOTA INTEGRATIVA

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma ordinaria

89. Con riferimento alle immobilizzazioni materiali, l'articolo 2427, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- *"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" (n. 1);*

- *"i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli*

ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio" (n. 2);

- "la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio" (numero 3 bis);

- "l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce" (n. 8);

- "l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate" (n. 9).

90. Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni materiali, la nota integrativa indica:

- il metodo e i coefficienti d'ammortamento utilizzati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie di cespiti o le diverse componenti del bene principale oggetto di ammortamento separato;

- le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di capitalizzazione;

- il criterio adottato per effettuare l'eventuale rivalutazione, nonché la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti, e l'effetto sul patrimonio netto;

- i criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione, o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;

- le modalità di determinazione del valore delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito o a titolo di permuta;

- il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti (a riduzione del costo dell'immobilizzazione o a risconto).

91. Nella rendicontazione delle movimentazioni delle immobilizzazioni materiali si fornisce evidenza del costo originario e degli ammortamenti accumulati dei beni completamente ammortizzati ma ancora in uso. Si fornisce, inoltre, separata evidenza delle movimentazioni relative alle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito o a titolo di permuta, con i relativi effetti sul bilancio.

Nel caso la società abbia ricevuto contributi e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione si indicano nelle movimentazioni delle immobilizzazioni il costo al lordo del contributo e il contributo.

92. Con riguardo all'obbligo di informativa di cui al numero 8, comma 1, dell'art. 2427 del codice civile in caso di importi rilevanti, la nota integrativa fornisce evidenza anche dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati nel valore delle immobilizzazioni.

Il numero 9, comma 1, dell'art. 2427 del codice civile richiede che si dia conto nella nota integrativa degli eventuali gravami esistenti sulle immobilizzazioni (ipoteche, privilegi, pegni) nonché delle restrizioni o dei vincoli al libero uso dei cespiti in virtù dei contributi pubblici ricevuti. 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.

93. L'articolo 2423, comma 4, codice civile prevede che: "*Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione*". Esempi di applicazione del principio generale della rilevanza sono rappresentati dall'iscrizione in bilancio ad un valore costante delle attrezzature industriali e commerciali, qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza rispetto all'attivo di bilancio e quando non si hanno variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali, o l'utilizzo ai fini dell'ammortamento della metà dell'aliquota normale per i cespiti acquistati nell'anno, se la quota d'ammortamento così ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

94. L'articolo 2426, comma 1, numero 2, del codice civile chiede di motivare in nota integrativa *"eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati"*.

Informazioni relative alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata (art. 2435-bis c. c.)

95. Con riferimento alle immobilizzazioni materiali, nella nota integrativa del bilancio sono fornite le seguenti informazioni ai sensi dell'art. 2427, comma 1, del codice civile:

- *"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" (n. 1);*
- *"i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio" (n. 2);*
- *"l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce" (n. 8);*
- *"l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate" (n. 9).*

96. L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che: *"Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione"*.

Informazioni relative alle micro-imprese (art. 2435-ter c. c.)

97. Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16) del codice civile.

98. Le micro-imprese che redigono la nota integrativa applicano i paragrafi 95 -96 .

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

99. La presente edizione dell'OIC 16 si applica ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 o da data successiva.

DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE

100. Qualora la società applichi il criterio del costo ammortizzato retroattivamente, il paragrafo 33 deve essere applicato retroattivamente. In caso contrario, il paragrafo 33 deve essere applicato prospetticamente, come previsto al paragrafo 102 .

101. Gli eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 16 in tema di riclassificazione degli oneri e proventi straordinari sono applicati retroattivamente, ai soli fini riclassificatori.

102. Eventuali effetti derivanti dall'applicazione delle altre modifiche apportate alla precedente versione dell'OIC 16 possono essere rilevati in bilancio prospetticamente ai sensi dell'OIC 29. Pertanto le componenti delle voci riferite ad operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio possono continuare ad essere contabilizzate in conformità al precedente principio.

LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme del codice civile che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa delle immobilizzazioni materiali.

- Articolo 2423, comma 4: *"Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione"*.

- Articolo 2423-ter, comma 3: *"L'articolo 2423 ter, comma 3, codice civile prevede che "devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425"*.

- Articolo 2423-ter, comma 5: *"Per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente*

devono essere adattate; la non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa".

- Articolo 2424, comma 2: *"Se un elemento dell'attivo o del passivo ricade sotto più voci dello schema, nella nota integrativa deve annotarsi, qualora ciò sia necessario ai fini della comprensione del bilancio, la sua appartenenza anche a voci diverse da quella nella quale è iscritto".*

- Articolo 2424-bis, comma 1: *"Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni".*

- Articolo 2426, comma 1, n. 1: *"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; le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile".*

- Articolo 2426, comma 1, n. 2: *"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. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa".*

- Articolo 2426, comma 1, n. 3: *"L'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento".*

- Articolo 2426, comma 1, n. 9: *"le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione, calcolato secondo il numero 1), ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore; tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi. I costi di distribuzione non possono essere computati nel costo di produzione".*

- Articolo 2427, comma 1, numero 1: *"La nota integrativa deve indicare (...) i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato"*.

- Articolo 2427, comma 1, numero 2: *"La nota integrativa deve indicare (...) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio"*.

- Articolo 2427, comma 1, numero 3-bis: *"La nota integrativa deve indicare (...) la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio"*.

- Articolo 2427, comma 1, n. 8: *"La nota integrativa deve indicare (...) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce"*.

- Articolo 2427, comma 1, n. 9: *"La nota integrativa deve indicare (...) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate"*.

- Articolo 2435-bis, comma 2: *"Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; (...); nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo"*.

- Articolo 2435-bis, comma 3: *"Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste dall'art. 2425 possono essere tra loro raggruppate:*

●

● voci B10(a), B10(b), B10(c);

● ...".

- Articolo 2435-bis, comma 5: "*Fermo restando le indicazioni richieste dal... quarto comma dell'articolo 2423 dal primo comma... la nota integrativa fornisce le indicazioni richieste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 1), 2)...8), 9)... .*".

- Articolo 2435-ter, comma 2: "*Fatte salve le norme del presente articolo, gli schemi di bilancio e i criteri di valutazione delle micro-imprese sono determinati secondo quanto disposto dall'articolo 2435-bis. Le micro imprese sono esonerate dalla redazione: ... 2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'articolo 2427, numeri 9) e 16); ...*".

Le disposizioni del codice civile in tema di classificazione negli schemi di stato patrimoniale e conto economico sono richiamate nel principio contabile OIC 12.

ESEMPIO ILLUSTRATIVO DI CALCOLO DEGLI INTERESSI CAPITALIZZABILI SU UN'IMMOBILIZZAZIONE IN CORSO DI COSTRUZIONE

Tale esempio illustrativo non è parte integrante del principio.

Il 2 gennaio 201X la società A dà in appalto la costruzione di un impianto per un valore complessivo di 1.500. Nel corso dell'esercizio sono stati effettuati, in base allo stato avanzamento dei lavori, i seguenti pagamenti a favore dell'appaltatore:

<i>data di pagamento</i>	<i>importo</i>
<i>31 gennaio 201X</i>	<i>120</i>
<i>31 marzo 201X</i>	<i>80</i>
<i>30 settembre 201X</i>	<i>350</i>
<i>31 dicembre 201X</i>	<i>200</i>
<i>Totale</i>	<i>750</i>

Si assume che non vi siano altri beni in corso di costruzione.

I finanziamenti della società sono, a fine esercizio, i seguenti:

- Finanziamento di scopo assunto all'inizio del mese di gennaio a fronte della realizzazione dell'impianto di importo pari a 150 e con un tasso pari al 6,00%;

- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca B per un importo pari a 100 con un tasso pari al 7,00%;
- Finanziamento ottenuto all'inizio del mese di gennaio dalla banca C per un importo pari a 300 con un tasso pari all'8,00%.

Per stabilire la misura degli oneri finanziari capitalizzabili vi sono alcuni passaggi logici da seguire.

In primo luogo, occorre stabilire l'importo del costo di costruzione oggetto di capitalizzazione. A tal fine, occorre calcolare la media ponderata dei costi sostenuti alla luce dei pagamenti effettuati. Il calcolo è il seguente.

<i>Data</i>	<i>Costo sostenuto per la costruzione</i>	<i>Periodo di capitalizzazione</i>	<i>Costo medio accumulato</i>
<i>31 gennaio</i>	<i>120</i>	<i>11 mesi</i>	<i>110</i>
<i>31 marzo</i>	<i>80</i>	<i>9 mesi</i>	<i>60</i>
<i>30 settembre</i>	<i>350</i>	<i>3 mesi</i>	<i>87,5</i>
<i>31 dicembre</i>	<i>200</i>	<i>0 mesi</i>	<i>0</i>
<i>Totale</i>	<i>750</i>		<i>257,5</i>

Per poter calcolare il costo di costruzione su cui effettuare la capitalizzazione occorre infatti effettuare una media dei costi sostenuti nel corso dei vari mesi. Ciò perché i costi sostenuti all'inizio dell'esercizio hanno un periodo di capitalizzazione maggiore di quelli sostenuti alla fine dell'esercizio.

In particolare, il costo di costruzione ponderato in base ai mesi su cui applicare la capitalizzazione degli oneri finanziari (a tasso di interesse annuo) nell'esercizio 201X è pari a 257,5.

In secondo luogo, occorre stabilire gli oneri finanziari capitalizzabili. Sono, innanzi tutto, presi in considerazione gli oneri finanziari riconducibili ai finanziamenti di scopo. Si considerano poi gli altri finanziamenti generici a concorrenza dell'importo necessario a finanziare il costo medio di costruzione come sopra calcolato.

Il tasso del finanziamento di scopo è pari al 6%.

Il tasso da applicare ai finanziamenti generici è pari alla media ponderata dei relativi oneri finanziari. Il costo medio ponderato del finanziamento è pari al 7,75%.

Tale importo si ottiene per effetto della seguente operazione:

$$7,00\% * (100/400) + 8,00\% * (300/400) = 7,75\%.$$

Infine, si procede al calcolo degli interessi effettivamente da capitalizzare attraverso il seguente calcolo.

<i>Finanziamento</i>	<i>Costo della costruzione oggetto di capitalizzazione</i>	<i>Tassi</i>	<i>Interessi capitalizzati</i>
<i>di scopo</i>	<i>150</i>	<i>6,00%</i>	<i>9,00</i>
<i>generico</i>	<i>107,5</i>	<i>7,75%</i>	<i>8,33</i>
<i>Totale</i>	<i>257,5</i>		<i>17,33</i>

La capitalizzazione degli oneri finanziari avviene nella misura pari a 17,33.

Sono utilizzabili altri procedimenti di calcolo sempreché conducano sostanzialmente agli stessi risultati.

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante dell'OIC 16.

1. L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 16 per tenere conto delle novità introdotte nell'ordinamento nazionale dal D. lgs. 139/2015, che ha attuato la Direttiva 2013/34/UE.
2. La nuova versione dell'OIC 16 recepisce principalmente:
 - l'eliminazione dei riferimenti alla sezione straordinaria del conto economico a seguito della sua soppressione ai sensi del D. lgs. 139/2015;
 - la riformulazione del principio della sostanza economica ai sensi del D. lgs. 139/2015.

3. In particolare, il D. lgs. 139/2015 ha sostituito il principio della funzione economica con il principio della sostanza economica. La relazione di accompagnamento sottolinea come *"la declinazione pratica del principio di sostanza economica sia effettuata dalla legge e dai principi contabili nazionali"*. Pertanto, nella nuova versione dell'OIC 16 sono state meglio formulate e chiarite le regole da seguire al momento dell'iscrizione iniziale delle immobilizzazioni materiali.

La precedente versione dell'OIC 16 prevedeva che *"Normalmente le immobilizzazioni materiali ... sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà se acquisite a titolo oneroso o gratuito. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni. Pertanto nei casi in cui non sia trasferita la piena proprietà o siano poste particolari condizioni, la rilevazione iniziale dell'immobilizzazione materiale avviene nel momento in cui sono assunti sostanzialmente tutti i rischi connessi alla sua acquisizione (ad esempio, il momento di rilevazione iniziale delle immobilizzazioni acquisite con riserva di proprietà generalmente non differisce da quello delle immobilizzazioni acquisite in piena proprietà)"*. La nuova versione dell'OIC 16 esplicita meglio che le immobilizzazioni sono rilevate inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito precisando poi che il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene di solito quando viene trasferito il titolo di proprietà. In ogni caso si afferma che *"se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici"* e che comunque *"nell'effettuare tale analisi occorre analizzare tutte le clausole contrattuali"*.

4. Nel capitolo dedicato alla classificazione delle voci in bilancio, nella voce BII1 *"terreni e fabbricati"* abbiamo sostituito il termine *"fabbricati industriali"* con *"fabbricati strumentali"* ed il termine *"fabbricati civili"* con *"fabbricati non strumentali"*. Tale distinzione appare più esaustiva ed immediata.

Inoltre, abbiamo eliminato la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali. Tale modifica deriva dalle seguenti considerazioni:

a. la possibilità di non ammortizzare alcuni fabbricati civili rappresenta un'eccezione alla regola generale dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali che non ammette eccezioni;

b. le disposizioni dell'OIC 16 definiscono il valore da ammortizzare come la differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il valore residuo; inoltre, il processo di ammortamento deve essere interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile;

c. tale modifica consente di allineare il trattamento contabile dei fabbricati non strumentali a quello degli IAS *adoption* che, analogamente a quanto previsto per i soggetti ITA GAAP, non possono dedursi fiscalmente gli ammortamenti effettuati su tali fabbricati;

d. per i fabbricati non strumentali ad uso investimento sembrano limitati i casi in cui tali fabbricati verranno effettivamente ammortizzati.

5. Sono state previste delle parti ad hoc per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata (*ex art. 2435-bis c. c.*) e le micro imprese (*ex art. 2435-ter c. c.*) in presenza di specificità nella disciplina dell'informativa di bilancio.

6. Sono state previste delle regole di prima applicazione del nuovo principio contabile che cercano di facilitare al massimo la fase di transizione al nuovo principio contabile. Infatti, fatte salve le modifiche che devono essere applicate retroattivamente ai sensi dell'articolo 12 del D. lgs. 139/2015, il redattore del bilancio può scegliere di applicare il nuovo principio contabile prospettivamente.

7. La revisione dell'OIC 16 è stata anche l'occasione per fornire alcune precisazioni su specifici punti nonché riformulare diversi paragrafi del principio, migliorandone il *wording*, allo scopo di chiarire portata e senso delle previsioni ivi contenute.