



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 5/2015

OGGETTO: Le immobilizzazioni materiali: definizione, classificazione e scritture contabili alla luce dei nuovi principi contabili.

- Introduzione

Le **immobilizzazioni materiali** sono disciplinate dagli **artt. 2423** e seguenti del codice civile e **sono trattate dal principio contabile n.16** recentemente rivisto e aggiornato (**agosto 2014**) dall'**Organismo Italiano di Contabilità**.

La **rivisitazione dell'OIC/16** impongono alcune **modifiche ai principi di valutazione fino ad oggi adottati** con conseguenti ripercussioni sul bilancio d'esercizio al **31 dicembre 2014**.

- Definizione e classificazione.

Si considerano **immobilizzazioni materiali i beni durevolmente impiegati nell'attività d'impresa**.

Affinché si possa parlare di immobilizzazione è necessario che il bene abbia un'**utilità pluriennale** tale da poter **concorrere alla formazione del risultato economico di più esercizi**.

L'OIC/16 precisa che, **ai fini dell'imputazione di un bene in questa categoria patrimoniale, rilevano, non le caratteristiche intrinseche del bene, ma la sua destinazione**.

Il medesimo bene, dunque, potrà essere classificato sia tra le immobilizzazioni sia nell'attivo circolante, a seconda della decisione dell'Organo Amministrativo di utilizzarlo in maniera permanente in azienda ovvero di destinarlo alla vendita.

Un bene iscritto tra le immobilizzazioni può essere successivamente riclassificato nell'attivo circolante se destinato alla vendita se sussistono le condizioni che seguono.

Condizioni:

1. **Il bene deve essere vendibile nelle condizioni in cui si trova**, senza la necessità di effettuare modifiche tali da differirne l'alienazione.
2. **La vendita è altamente probabile**. Viste le condizioni di mercato, il prezzo e le iniziative intraprese per la vendita.
3. **La vendita è prevista nel breve periodo**.

La possibilità di riclassificare il bene nell'attivo circolante è ammessa anche per i cespiti obsoleti o comunque non più utilizzati, o utilizzabili, nel ciclo produttivo.

Ai sensi dell'art.2424 del C.C. le immobilizzazioni sono iscritte in bilancio alla voce **B) II dello stato patrimoniale** con la seguente classificazione:

1. **Terreni e fabbricati**, che possono essere distinti in:
 - **Terreni**. Come ad esempio pertinenze fondiarie, terreni su cui insistono fabbricati, fondi e terreni agricoli, cave e terreni estrattivi.
 - **Fabbricati industriali**. Quali stabilimenti industriali, silos, autorimesse, officine fabbricati ad uso amministrativo e commerciale.
 - **Fabbricati civili**. Acquistati a titolo di investimento, ovvero, fabbricati civili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali, come ad esempio gli immobili residenziali destinati al personale in prossimità di stabilimenti industriali.
 - **Costruzioni leggere**. Tettoie, baracche e simili.
2. **Impianti e macchinari**, distinti in:
 - **Impianti generici**. Sono quelli non legati all'attività tipica dell'impresa come, ad esempio quelli per la produzione e distribuzione di energia, impianti di riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme.
 - **Impianti specifici**. Sono quelli caratteristici dell'attività svolta. Ad esempio, impianti di imbottigliamento per un produttore di bevande.
 - **Altri impianti**. Ad esempio forni e loro pertinenze.
 - **Macchinari automatici e non automatici**. Apparati in grado di svolgere determinate operazioni senza l'ausilio di personale o con l'ausilio di persone (macchinario semiautomatico).
3. **Attrezzatura industriale e commerciale**, distinguibili in:
 - **Attrezzature**. Strumenti ad uso manuale necessari allo svolgimento di una particolare attività o necessari per l'utilizzo di un bene più complesso (es. attrezzi da laboratorio, attrezzatura commerciale e di mensa).

- **Attrezzatura varia.** Rientrano in questa categoria i beni che completano le capacità funzionali di impianti e macchinari (utensili).

4. Altri beni, tra cui:

- **Mobili.** Mobili, arredi, dotazioni di ufficio, per mense ecc.
- **Macchine d'ufficio.** Sono le macchine ordinarie ed elettroniche come ad esempio stampanti e sistemi telefonici.
- **Automezzi.** ad esempio autovetture, automezzi, autocarri, motoveicoli e mezzi di trasporto interni.
- **Imballaggi da riutilizzare.** Con possibilità di riutilizzazione in più esercizi.
- **Beni gratuitamente devolvibili.** Sono i beni utilizzati dalle imprese concessionarie di servizi pubblici che dovranno essere ceduti, all'ente concedente, una volta terminato il rapporto contrattuale.

5. Immobilizzazioni in corso e acconti.

- **Immobilizzazioni materiali in corso di costituzione.** Rappresentano i costi sostenuti durante la costruzione in economia di beni materiali che saranno destinati durevolmente all'attività d'impresa. Ad esempio, i costi sostenuti per la costruzione in economia di un impianto industriale.
- **Acconti a fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali.** Sono contabilizzati in questa categoria gli acconti pagati a fornitori per la realizzazione o la cessione di beni materiali la cui consegna avverrà in esercizi futuri.

- La rilevazione delle immobilizzazioni e gli ammortamenti.

L'art. 2426 del Codice Civile stabilisce che le immobilizzazioni materiali siano **iscritte** in bilancio **al costo effettivo d'acquisto**.

Il momento di iscrizione del bene è quello in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà ovvero, se non coincidenti, il momento in cui sono assunti tutti i rischi connessi all'acquisizione.

Nel valore originario vanno inclusi:

1. **Costo di acquisto** (o di costruzione);
2. **Oneri accessori** (come, ad esempio, le spese di trasporto);
3. **Altri oneri sostenuti per poter utilizzare l'immobilizzazione** (come, ad esempio, i costi di installazione o eventuali tributi dovuti per la messa in funzione).

L'OIC 16, nella sua più recente versione, chiarisce inoltre che **possono essere capitalizzati gli oneri finanziari sostenuti durante la costruzione dei beni se sussistono tutte le seguenti condizioni:**

1. **Gli oneri devono essere effettivamente sostenuti** e non possono comportare l'iscrizione del bene ad un valore superiore a quello recuperabile mediante l'utilizzo.
2. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa se **i fondi sono presi in prestito specificatamente per la costruzione del bene.**

Se si utilizzano, invece, fondi non specifici l'onere capitalizzabile dovrà essere opportunamente stimato applicando un tasso di capitalizzazione corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio (cfr. appendice B dell'OIC 16).

3. I beni richiedono un **periodo di costruzione significativo.**

La **capitalizzazione degli oneri** finanziari dovrà chiaramente essere applicata in modo **costante nel tempo.**

Tutte le immobilizzazioni materiali, ad esclusione di alcune (quasi la totalità dei terreni, opere d'arte e fabbricati civili acquistati a titolo d'investimento), **devono essere ammortizzate in relazione alla vita utile stimata del bene e al valore presumibile di realizzo al termine della vita utile del bene.**

A differenza del principio contabile valido fino al 2013, **non è più ammessa l'interruzione dell'ammortamento per i beni inutilizzati per lungo tempo**, in quanto essi sono comunque soggetti ad obsolescenza tecnica ed economica.

L'OIC 16 precisa inoltre che, **qualora un'immobilizzazione materiale comprendesse componenti, pertinenze o accessori con vita utile diversa dal cespite principale, l'ammortamento del componente dovrà essere separato** da quello del cespite principale.

In sostanza, a differenza di quanto avveniva fino al 2013, tale procedura è applicabile anche nel caso in cui l'impianto "accessorio" abbia una vita utile superiore a quella del cespite principale.

(Ad esempio non potrà essere effettuato un unico ammortamento di un impianto industriale e un nastro trasportatore, costruito al suo interno, se la vita residua del nastro trasportatore è inferiore, o superiore, a quella dell'impianto).

Tale obbligo contabile è però **derogabile se :**

1. **L'informazione** scaturita dalla separata contabilizzazione **non produce elementi utili al lettore del bilancio;**
2. **I costi di stima sono eccessivi** rispetto al beneficio informativo.
3. **È impossibile determinare la vita utile del componente.**

- **Le novità relative ai terreni.**

Un'ulteriore novità introdotta dal "nuovo" principio contabile riguarda lo **scorporo obbligatorio del valore dei terreni rispetto a quello dei fabbricati.**

Come anticipato in precedenza i terreni, nella maggior parte dei casi, non sono ammortizzabili in quanto non perdono valore nel tempo (ad esclusione dei terreni soggetti a sfruttamento come ad esempio quelli utilizzati come discarica, miniere o per il passaggio di autostrade); per questo l'OIC prevede la separazione obbligatoria del terreno dal valore del fabbricato.

In precedenza era ammesso, invece, mantenere i due beni contabilmente indivisi quando era prevedibile che il costo necessario per il ripristino del terreno fosse coincidente col valore dello stesso.

In sostanza, anziché rilevare separatamente il valore del terreno ed accantonare un fondo per il ripristino dello stesso, il terreno poteva essere incorporato nel valore del fabbricato ed essere ammortizzato insieme ad esso.

Da un punto di vista contabile, infatti, le due procedure determinano il medesimo risultato in quanto l'ammortamento del fabbricato sostituiva l'accantonamento del fondo per il ripristino.

Esempio :

VALORE FABBRICATO E TERRENO : 100.000 €			
VALORE DEL SOLO TERRENO : 10.000 €; COSTO DI RIPRISTINO 10.000 €;			
VALORE DEL SOLO FABBRICATO : 90.000 €			
AMMORTAMENTO: 5%			
CONTABILIZZAZIONE SEPARATA (Valori a conclusione dell'ammortamento)		CONTABILIZZAZIONE UNICA (Valori a conclusione dell'ammortamento)	
Valore originario fabbricato :	90.000	Valore originario fabbricato e terreno:	100.000
Fondo ammortamento fabbricato :	90.000	F.do ammortamento fabbricato e terreno :	100.000
Valore terreno :	10.000	Valore netto fabbricato e terreno :	0
Fondo ripristino :	10.000		
Valore netto fabbricato :	0		
Valore netto terreno :	0		

Dall'esercizio 2014 dunque si dovrà scorporare il valore del terreno da quello del fabbricato senza alcuna eccezione.

A tal fine sarà necessario stimare il valore del fabbricato e **ricavare per differenza quello del terreno.**

E' consigliabile, al riguardo, richiedere una vera e propria perizia onde di prevenire eventuali contestazioni future.

I soggetti, che, in virtù delle superate indicazioni dell'OIC, non avevano separato il valore del terreno da quello del fabbricato, potranno agire in due modi diversi per allinearsi al nuovo principio contabile n.16.

1. Si dovrà prima di tutto **rilevare il valore del terreno** con la seguente scrittura (considerando i dati dell'esempio precedente):

Terreni	A	Fabbricati	10.000
---------	---	------------	--------

Successivamente si dovrà **creare un fondo di ripristino**, mediante storno del fondo ammortamento del fabbricato.

Ipotizziamo che la correzione avviene nel secondo anno di ammortamento quando cioè il fabbricato è stato ammortizzato solo per un anno con il fondo ammortamento pari a 5.000€.

Fondo ammortamento attribuibile al solo fabbricato = $90.000 \cdot 0,05 = 4.500$

Fondo ammortamento attribuibile al terreno = $5.000 - 4.500 = 500$

Fondo amm. fabbricati	A	Fondo per ripristino terreno	500
-----------------------	---	------------------------------	-----

2. La **seconda soluzione** consiste nel trattare l'adeguamento ai nuovi principi contabili mediante la rilevazione di **sopravvenienza passive e attive** come avviene per la rilevazione di **errori contabili**. Anche in questa ipotesi si dovrà **rilevare il valore del terreno**:

Terreni	A	Fabbricati	10.000
---------	---	------------	--------

Successivamente **si rileverà una sopravvenienza attiva** al fine di ridurre il fondo ammortamento:

Fondo amm.to fabbricati	A	Sopravvenienza attiva	500
-------------------------	---	-----------------------	-----

Infine si **rileverà una sopravvenienza passiva** per istituire il fondo di ripristino del terreno:

Sopravvenienza passiva	A	Fondo per ripristino terreno	500
------------------------	---	------------------------------	-----

In entrambi i casi sarà **necessario indicare in nota integrativa la variazione nelle modalità di valutazione delle immobilizzazioni.**

Da un punto di vista fiscale, **se il terreno e il fabbricato sono stati acquistati in blocco**, si dovrà tener conto del fatto che **l'art. 36**, comma 7, del D.L. 233/2006, **riconosce come valore fiscale del terreno il maggiore tra:**

- **Valore contabile del terreno**, se si è provveduto a separarlo dal fabbricato;
- **20% del costo d'acquisto** (30% se il fabbricato è di tipo industriale) **del fabbricato**, se non si è provveduto a scorporare il valore del terreno;

Se invece terreno e fabbricato sono stati acquistati separatamente il valore fiscale dei due beni sarà quello dei rispettivi contratti d'acquisto.

Ovviamente nel caso di scorporo, a seguito di perizia, si dovrà tener conto dei possibili disallineamenti tra la normativa fiscale e quella civilistica, mediante l'eventuale rilevazione delle imposte anticipate.

Quando il costo fiscale del terreno è maggiore di quello contabile, infatti, l'impresa potrà dedurre solo una parte dell'ammortamento civilistico del fabbricato. Tale disallineamento sarà colmato in fase di alienazione dei due cespiti.

CASISTICHE	
Valore contabile del terreno < 20% (o 30% del costo totale)	Imposte anticipate
Valore contabile del terreno > 20% (o 30% del costo totale)	Allineamento automatico del valore fiscale al valore di bilancio, nessun disallineamento
Valore contabile del terreno = 20% (o 30% del costo totale)	Nessun disallineamento

Ritornando all'esempio più volte citato, dunque, e ipotizzando che il fabbricato sia di tipo industriale, il valore fiscale da attribuire al terreno dovrà essere il maggiore tra 10.000, valore attribuito in bilancio in caso di scorporo dal fabbricato, e il 30% di 100.000 (30.000).

Il valore fiscalmente ammortizzabile del fabbricato, di conseguenza, non potrà che essere 70.000 euro.

L'ammortamento annuo fiscale sarà pertanto pari al 5% di 70.000 euro e l'ammortamento civilistico sarà pari al 5% di 90.000 euro.

In questo caso si dovranno rilevare imposte anticipate calcolate sulla differenza tra l'ammortamento fiscale (3.500) e quello civilistico (4.500).

Applicando l'aliquota Ires alla differenza tra 3.500 e 4.500 si otterrà l'imposta anticipata di competenza dell'anno. $1.000 \cdot 0.275 = 275\text{€}$.

Attività per imposte anticipate	A	Imposte anticipate	275
---------------------------------	---	--------------------	-----

Nel calcolo delle imposte anticipate dovrà poi considerarsi anche l'IRAP.

Il conto ***"imposte anticipate"*** confluirà alla voce del Conto Economico 22 c) "imposte anticipate", mentre il conto ***"Attività per imposte anticipate"*** sarà riportato nella voce dell'Attivo C) II 4-ter).

Al momento dell'alienazione dei cespiti si dovrà poi provvedere ad utilizzare le imposte anticipate stanziata nella voce dell'Attivo dello stato patrimoniale.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti