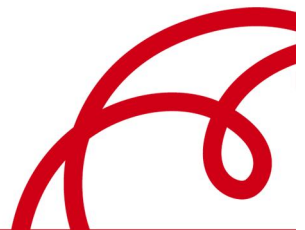




Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

OIC 16: IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Maggio 2015





A cura della Commissione

“PER LO STUDIO DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI”

Presidente

Gianfranco Capodaglio

Componenti

*Corrado Baldini
Simona Bonomelli
Nicola Cavalluzzo
Orazio Claudio Crupi
Umberto D’Alo’
Vanina Stoilova Dangarska
Alain Devalle
Biagio Galluccio
Laura Genchi
Sandro Gherardini
Stefano Guidantoni
Raffaele Iannaccone
Marco Lazzari
Rita Maggi
Simona Marchetti
Raffaele Mazzeo
Ciriaco Morano
Fabrizio Giovanni Poggiani
William Santorelli
Eleudomia Terragni
Dante Valobra*

Esperti Esterni

Franco Roscini Vitali

Segreteria Tecnica

*Matteo Pozzoli
Pasquale Saggese
Giovanna Carrano*

Mandato 2014-2016

Area di delega

Principi Contabili, Principi di Revisione e sistemi di controlli

Consigliere Delegato

Raffaele Marcello

Consiglieri Co-Delegati

Andrea Foschi



Indice

1. AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI	4
1.1 AMMORTAMENTO DI COMPONENTI AVENTI VITE UTILI DIVERSE DAL CESPITE PRINCIPALE (COMPONENT APPROACH)	4
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	4
NORMATIVA FISCALE	4
1.2 SCORPORA DEL TERRENO E DEL FABBRICATO	5
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	5
NORMATIVA FISCALE	8
1.3 INTERRUZIONE DEL PROCESSO DI AMMORTAMENTO QUALORA IL VALORE RESIDUO RISULTI ALMENO PARI AL VALORE CONTABILE DEL CESPITE.....	10
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	10
NORMATIVA FISCALE	11
1.4 AMMORTAMENTO DEI CESPITI PER LUNGO TEMPO NON UTILIZZATI	11
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	12
NORMATIVA FISCALE	12
1.5 AMMORTAMENTO DEI BENI CEDUTI NEL CORSO DELL'ESERCIZIO.....	13
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	13
NORMATIVA FISCALE	13
2. ATTIVITÀ DESTINATE ALLA VENDITA	14
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	15
NORMATIVA FISCALE	15
3. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ACQUISITE A TITOLO GRATUITO	16
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	17
NORMATIVA FISCALE	17
4. SVALUTAZIONI DI BENI PRECEDENTEMENTE RIVALUTATI.....	18
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	18
NORMATIVA FISCALE	18
5. CAPITALIZZAZIONE ONERI FINANZIARI.....	18
ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE	21
NORMATIVA FISCALE	22



1. AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI

1.1 AMMORTAMENTO DI COMPONENTI AVENTI VITE UTILI DIVERSE DAL CESPITE PRINCIPALE (COMPONENT APPROACH)

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<i>“Nel caso di cespiti che comprendono accessori, componenti o pertinenze, aventi una vita utile di durata inferiore al cespite principale si calcola l’ammortamento di tali componenti separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile. Se, ad esempio, un ascensore o un nastro trasportatore presentano una vita utile di durata inferiore di quella dello stabile o del macchinario relativi, il calcolo separato dell’ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà rimpiazzato” (OIC 16 (2005), par. D.XI, punto 3)</i>	<i>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” (OIC 16 (2014), par. 65)</i>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Qualora un bene sia composto da diversi *asset* di valori significativi, occorre rilevare i beni e conseguentemente gli ammortamenti separatamente per ciascun bene identificato se hanno una durata differente rispetto al cespite principale.

Il nuovo paragrafo incide sull’iscrizione separata in contabilità dei singoli cespiti a partire dal bilancio 2014, a condizione che le singole componenti risultino significative e la separazione sia praticabile. Ovviamente, nulla cambia nella rappresentazione in bilancio. In sostanza, in bilancio non compariranno, in linea generale, i singoli componenti, bensì il valore contabile del singolo bene (o della categoria di beni) determinato al netto della sommatoria dei fondi di ammortamento dei singoli componenti.

Qualora non risultino significative non si richiede la rilevazione separata delle componenti (OIC 16, par. 65): medesimo discorso se la separazione non è praticabile.

Se un componente ha una durata superiore a quella del cespite principale, non è possibile utilizzare per esso un periodo di ammortamento più lungo, in quanto, una volta dismesso il cespite principale, il componente deve essere assoggettato ad un nuovo processo valutativo, se ancora utilizzabile.

NORMATIVA FISCALE

Nessun impatto di particolare criticità.

- ammortamento effettuato autonomamente anche ai fini fiscali;
- autonome aliquote di ammortamento come previste dal DM 31/12/88.



1.2 SCORPORO DEL TERRENO E DEL FABBRICATO

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p><i>Tutti i cespiti vanno assoggettati ad ammortamento salvo i fabbricati civili, nel caso in cui si eserciti la facoltà prevista al punto precedente, e quei cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni. Tuttavia, nel caso in cui il valore dei fabbricati incorpori anche quello dei terreni sui quali essi insistono, il valore dei terreni va scorporato ai fini dell'ammortamento sulla base di stime. In quei casi, invece, in cui il terreno ha un valore in quanto vi insiste un fabbricato, se lo stesso viene meno il costo di bonifica può azzerare verosimilmente quello del terreno, con la conseguenza che anch'esso va ammortizzato" (OIC 16 (2005), par D.XI.7)</i></p>	<p><i>"Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne (a) alcuni fabbricati civili e (b) i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte. La voce fabbricati civili accoglie immobilizzazioni materiali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa. Tali beni rappresentano un investimento, di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti oppure in ossequio a norme di carattere statutario e/o di legge. La categoria include altresì gli immobili aventi un carattere "accessorio" rispetto agli investimenti strumentali. I fabbricati civili che rappresentano una forma d'investimento possono non essere ammortizzati; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali. Invece i fabbricati civili che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati industriali e sono ammortizzati. 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 essere ammortizzato. In particolare, il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato. I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo che 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" (OIC 16 (2014), par. 52)</i></p>

Inoltre, il par. 14 del nuovo OIC 16, ha aggiunto come ulteriore voce dei Terreni i "terreni su cui insistono i fabbricati".

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Il Codice Civile stabilisce al punto 2) dell'art. 2426 che "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". Nel caso di specie il terreno non ha una utilizzazione limitata nel tempo (a meno che non si tratti di cave, miniere, discariche, ecc.).



Dal confronto delle due versioni degli OIC 16 si può notare come la nuova versione dell'OIC 16 elimina la possibilità di ammortizzare il terreno sul quale insiste il fabbricato anche nel caso in cui l'ammortamento corrisponde agli eventuali oneri di bonifica da sostenere nel momento in cui l'impresa abbandona l'area¹.

Ne consegue che, dal punto di vista operativo, l'impresa in bilancio:

- non può continuare ad ammortizzare il terreno su cui insiste il fabbricato, nel caso in cui il costo di bonifica azzeri verosimilmente quello del terreno;
- deve contabilizzare in modo distinto il valore del terreno dal fabbricato per poter calcolare correttamente l'ammortamento sul fabbricato;
- deve "gestire" il fondo ammortamento pregresso del terreno.

L'OIC 16 non individua fattispecie particolari di terreni e fabbricati, ma individua un principio generale. Dal punto di vista operativo per i fabbricati cielo/terra debba occorre, quindi, procedere allo scorporo del terreno in quanto quest'ultimo non può essere più ammortizzato.

Nel caso di fabbricati non cielo/terra si ritiene che lo scorporo sia egualmente *possibile se ritenuto corretto*².

Il paragrafo dell'OIC 16 stabilisce che *"il valore del terreno è determinato come differenza residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato"* (par.52).

Dal punto di vista pratico, in molti casi è più agevole determinare direttamente il valore del terreno sui cui insiste il fabbricato.

La determinazione del valore del terreno è però da ricondurre all'acquisto iniziale e non alla data di riferimento del bilancio a cui si effettua lo scorporo, in quanto altrimenti si effettuerebbe una rivalutazione non permessa dalle attuali regole del Codice Civile. In sostanza, se il terreno oggi vale €100.000 su un totale di €1.000.000 tra "terreno e fabbricato", il valore iniziale del terreno è convenzionalmente rappresentato dal 10%; in questo modo dal punto di vista operativo non si generano particolari complessità.

A tale proposito è opportuno evidenziare che né l'OIC 16 né la norma fiscale richiedono una perizia per la determinazione quantitativa dei valori, nonostante questa rappresenti, sia per il redattore sia per i "controllori", una "garanzia" sugli importi iscritti in bilancio³.

Si ritiene, pertanto, che, in linea generale, la perizia non sia obbligatoria per effettuare la determinazione del valore del terreno qualora sia possibile determinarlo direttamente in modo oggettivo e attendibile, ricorrendo a diverse fonti "ufficiali" (si pensi ad esempio ai valori utilizzati per la determinazione dell'IMU – ICI, al rogito notarile di acquisto, ecc.).

¹ Per approfondimenti sul tema, si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Approccio per componenti e separazione Terreno-Fabbricati nei bilanci redatti con le norme codicistiche alla luce dei nuovi principi contabili nazionali, disponibile su: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/734>.

² Si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, op.cit. L'OIC, nella Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali IAS/IFRS (ottobre 2005), indica che *"nessuno scorporo è necessario se il fabbricato di proprietà consiste in una quota parte del fabbricato (in genere, un appartamento), in quanto, in tal caso, l'impresa non possiede (anche) un terreno sottostante (questo, ovviamente, nell'ipotesi in cui la quota parte costituisce una frazione minore del fabbricato)"*. Tale indicazione, anche se relativa ai soggetti IAS/IFRS, è da ritenere applicabile anche ai bilanci redatti secondo le norme del codice civile. Si veda: OIC, Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, cap.4, par.5.

³ Si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, op. cit., p.4.



A seconda delle circostanze in esame, le soluzioni operative che si presentano per la gestione del fondo ammortamento a seguito della cessazione dell'ammortamento del terreno su cui insiste il fabbricato nel caso in cui il costo di bonifica azzeri verosimilmente quello del terreno, sono le seguenti:

- cambiamento di principio contabile (OIC 29)⁴;
- riclassificazione del fondo ammortamento;
- correzione di errori (OIC 29).

Il cambiamento del principio contabile, secondo l'OIC 29 è *“una variazione rispetto al principio contabile adottato nel precedente esercizio”* (par. 5). I principi contabili rappresentano *“quei principi, ivi inclusi le procedure ed i metodi di applicazione, che disciplinano i criteri di individuazione delle operazioni, le modalità della loro rilevazione, i criteri di valutazione e quelli di classificazione ed esposizione dei valori in bilancio”*.

Ne consegue, che l'adozione di differenti principi contabili comporta l'iscrizione dell'effetto del cambiamento tra i proventi e oneri da iscrivere nell'area straordinaria del conto economico, come stabilito dall'OIC 29.

Tuttavia, al fine di rendere l'applicazione della sopra richiamata novità introdotta dall'OIC 16 operativamente meno complessa, si ritiene si possa utilizzare la soluzione sub 2) riclassificazione del fondo ammortamento in un fondo bonifica o ripristino.

Pertanto, se l'impresa ha ammortizzato il terreno in virtù della facoltà prevista dal vecchio OIC 16 di ammortizzare il valore del terreno su cui insistono i fabbricati quando il valore del terreno tende a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito, l'impresa potrà riclassificare la quota del fondo ammortamento come fondo bonifica/rispristino. Successivamente, si dovrà verificare se il valore di tale fondo è da ritenersi adeguato, in linea con quanto previsto dalle disposizioni dei Principi contabili nazionali. Nel caso in cui, infine, l'impresa avesse erroneamente ammortizzato il terreno nel corso degli anni (in quanto non necessario il fondo bonifica/rispristino), occorre procedere con la correzione dell'errore come stabilito dall'OIC 29 (Fondo ammortamento a Proventi straordinari).

In ultimo, si consideri che lo scorporo del terreno può portare a problematiche di fiscalità differita. A questo scopo, si riporta nella seguente tabella quanto già evidenziato dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti in materia.

⁴ Si veda: OIC, OIC 29 (2014), Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.



Tabella – La fiscalità differita nello scorporo terreno-fabbricato

Lo scorporo previsto dai principi contabili nazionali e quello del D.L. 223/2006 potrebbero, poi, non coincidere. Il valore del terreno, se non esiste un costo specifico di antecedente acquisto autonomo, è determinato per la redazione del bilancio civilistico sulla base di stime, mentre lo scorporo ai fini fiscali avviene sulla base delle citate percentuali forfetarie, ossia 30% dei costi complessivi per i fabbricati industriali e 20% per gli altri fabbricati. La validità di tale stime anche ai fini civilistici è quindi da considerarsi caso per caso.

Tenendo in considerazione, quindi, anche le problematiche inerenti la fiscalità differita:

- a. se il valore contabile del terreno coincide con i valori minimi forfetari previsti ai fini fiscali, non origina alcuna differenza temporanea e, quindi, compatibilmente con la congruità delle quote di ammortamento del piano economico-tecnico con i coefficienti di ammortamento D.M. 31 dicembre 1988, non sorgono problematiche di fiscalità differita;
- b. se il valore contabile del terreno è superiore al valore fiscale determinato sulla base delle percentuali forfetarie, il valore fiscale è allineato al valore contabile. In sintesi, un terreno che ha il 40% di valore del complessivo valore terreno-fabbricato implica, in automatico, l'allineamento fiscale al valore economico del terreno in parola;
- c. se il valore contabile del terreno è inferiore al valore fiscale determinato sulla base delle percentuali forfetarie, la società continua a rilevare i valori contabili sulla base di tali stime, con una coerente determinazione di quote di ammortamento. Tuttavia, ai fini fiscali rilevano le percentuali di scorporo già richiamate. In tale circostanza, perciò, si genera fiscalità differita. Più precisamente, si genera una differenza temporanea deducibile, poiché sono versate temporaneamente più imposte rispetto a quelle dovute. Occorre, quindi, iscrivere imposte anticipate nell'attivo patrimoniale se ricorrono le condizioni di cui all'OIC 25, Imposte sul reddito, per la quota relativa all'importo delle imposte pagato in eccedenza rispetto alle effettive imposte di competenza. La contropartita reddituale delle imposte anticipate, effettuata per allineare le imposte dovute a quelle di competenza, è costituita da un componente positivo di reddito, rappresentativo di una rettifica decrementativa delle imposte iscritte in conto economico.

NORMATIVA FISCALE

Come è noto, con l'articolo 36, comma 7, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è stato introdotto il principio secondo il quale il costo dei fabbricati strumentali, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 223/2006 (e quindi dal 2006, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) anche per le quote di ammortamento relative ai fabbricati costruiti o acquistati nel corso di periodi di imposta precedenti.

Il citato comma 7 dell'articolo 36 precisa, inoltre, che il costo delle aree edificate è quantificato in misura pari al maggiore tra quello (eventualmente) esposto in bilancio e quello corrispondente al 20 per cento e, per i fabbricati industriali, al 30 per cento del costo complessivo.



Per effetto di tale disciplina, le quote del costo dei fabbricati strumentali riferibili al terreno sono state recuperate a tassazione, a partire dal periodo d'imposta 2006, anche in relazione ai fabbricati costruiti o acquistati precedentemente a detto periodo.

Nei limiti di tali quote di costo che, sin dal 2006, hanno concorso alla formazione del reddito, non si pone quindi alcun problema di rilevanza fiscale (*id est*, imponibilità) dello scorporo effettuato in bilancio in applicazione della nuova versione dell'OIC 16.

Indipendentemente dalla soluzione operativa adottata (riclassificazione del fondo di ammortamento in fondo ripristino/bonifica; prosecuzione della procedura di accantonamento con implementazione del fondo ripristino/bonifica; storno del fondo ammortamento quale sopravvenienza attiva in conseguenza ad un comportamento errato dell'impresa), dette quote sono già state sottoposte a tassazione e un'eventuale loro rilevanza fiscale in conseguenza delle operazioni di scorporo effettuate in bilancio si tramuterebbe in un'ipotesi di doppia imposizione giuridica del reddito vietata dall'ordinamento.

Maggiormente problematica, invece, la questione della rilevanza fiscale delle operazioni di scorporo in relazione alle quote del costo dei fabbricati strumentali riferibili al terreno, che sono state fiscalmente dedotte dal reddito imponibile precedentemente al periodo d'imposta 2006.

Anche per tali quote la soluzione che si lascia preferire per ragioni di ordine sistematico è quella della loro irrilevanza fiscale, e ciò a prescindere, ancora una volta, dalle modalità operative con cui è stato effettuato in bilancio lo scorporo in applicazione della nuova versione dell'OIC 16.

La soluzione contraria (ossia quella di far concorrere alla formazione del reddito imponibile dette quote nell'esercizio in cui viene effettuato lo scorporo in bilancio) si risolverebbe, infatti, nel recupero a tassazione, ora per allora, delle quote di ammortamento dedotte fiscalmente nei periodi d'imposta precedenti al 2006.

Evenienza quest'ultima che lo stesso legislatore ha voluto scongiurare all'epoca in cui fu introdotta la disciplina relativa all'indeducibilità fiscale delle quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali riferibile alle aree occupate dalla costruzione e a quelle che ne costituiscono pertinenza.

Al riguardo, il terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge n. 223/2006 ha stabilito che *"per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo"*.

In considerazione delle incertezze interpretative sollevate da tale disposizione, rappresentate dalle modalità con cui si doveva procedere all'imputazione del fondo ammortamento esistente a fine esercizio 2005, ossia se riferire il fondo pregresso integralmente al costo del fabbricato ovvero al costo del terreno od ancora se ripartirlo proporzionalmente ad entrambe le voci di costo, fu il legislatore ad intervenire con una norma di interpretazione autentica inserita dapprima nell'articolo 1 del decreto-legge n. 118 del 3 agosto 2007 (decaduto per mancata conversione in legge), e poi definitivamente approvata con il comma 81 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Ai sensi di quest'ultima norma, *"la disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, si interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato"*⁵.

⁵ Il successivo comma 82 dell'articolo 1 della legge n. 244/2007 ha inoltre disposto che *"sono fatti salvi gli effetti prodotti dall'applicazione delle norme, oggetto di mancata conversione, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 3 agosto 2007, n. 118"*.



La finalità perseguita con l'interpretazione autentica testé riportata è desumibile dalla stessa relazione illustrativa al disegno di legge finanziaria per il 2008, in cui si legge che *“si evita in questo modo l'effetto sostanzialmente retroattivo della disposizione”* interpretata.

È lo stesso legislatore ad aver sancito dunque che le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali dedotte fiscalmente nei periodi di imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006 non sono recuperabili a tassazione successivamente, anche se riferite al costo del terreno sottostante o a quello delle aree che ne costituiscono pertinenza.

Per tali motivi dunque si ritiene che le operazioni di scorporo effettuate in bilancio in applicazione della nuova versione dell'OIC 16 siano irrilevanti fiscalmente anche in relazione alle quote di ammortamento dedotte fiscalmente nei periodi d'imposta precedenti al 2006.

Considerata l'estrema delicatezza della questione si auspica che l'Amministrazione finanziaria fornisca, sul punto, gli opportuni chiarimenti.

1.3 INTERRUZIONE DEL PROCESSO DI AMMORTAMENTO QUALORA IL VALORE RESIDUO RISULTI ALMENO PARI AL VALORE CONTABILE DEL CESPITE

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p><i>“Il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i principi contabili enunciati in questo documento, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile. Il valore residuo dell'immobilizzazione al termine del periodo di vita utile deve essere aggiornato periodicamente dopo essere stato stimato al momento della preparazione del piano di ammortamento in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni simili sia per le loro caratteristiche tecniche sia per il processo di utilizzazione cui sono state sottoposte. Tale valore va considerato al netto delle spese di rimozione. Detto valore di realizzo è spesso così esiguo rispetto al valore da ammortizzare che di esso non si tiene conto. In quei casi in cui il costo di rimozione superi il prezzo di realizzo, l'eccedenza è accantonata lungo la vita utile del cespite”</i> (OIC 16 (2005), par. D.XI, punto 2)</p>	<p><i>“Il valore residuo di un bene è il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile. Il valore residuo dell'immobilizzazione, al termine del periodo di vita utile, è aggiornato periodicamente dopo essere stato 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. Tale valore va considerato al netto dei 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”</i> (OIC 16 (2014), par.56)</p>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

L'OIC 16 prevede che il processo di ammortamento sia interrotto qualora il valore contabile dell'immobilizzazione risulti inferiore rispetto al relativo valore residuo stimato.



Tale valore è definito dal nuovo OIC 16 come *“il valore realizzabile dal bene al termine del periodo di vita utile residua”*. Si tratta, dunque, del valore che l’impresa stima di ottenere al termine della vita utile dall’alienazione del bene e non, invece, del valore corrente stimato dall’impresa nel corso dei diversi esercizi di utilizzo del bene.

Il valore residuo stimato è determinato, al momento di predisposizione del piano di ammortamento, da parte degli amministratori attraverso un processo di stima (da rivedere periodicamente), finalizzato all’individuazione di quale potrebbe essere il valore dell’immobilizzazione materiale al termine della vita utile del bene.

L’OIC 16, infatti, prevede che la società aggiorni periodicamente tale valore in base ai prezzi realizzabili sul mercato attraverso la cessione di immobilizzazioni similari sia per caratteristiche tecniche che per processo di utilizzazione cui sono sottoposte.

Comunque, dato che l’art. 2426 n. 2) c. c. non fa alcun riferimento per la determinazione delle quote al valore eventualmente realizzabile al termine del periodo di ammortamento, ma soltanto alla residua possibilità di utilizzo del cespite, si ritiene che l’eventuale interruzione del processo di ammortamento debba avvenire soltanto nel caso di ragionevole certezza dell’effettiva possibilità di realizzo.

NORMATIVA FISCALE

L’ammortamento, una volta interrotto ai fini civilistici, non produce più effetti neanche in una prospettiva fiscale, non essendo più prevista la possibilità di deduzione extracontabile di detto costo attraverso una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi (art. 109, co. 4, TUIR).

Nell’ipotesi suddetta, al momento del realizzo, il bene, avendo ancora un costo fiscalmente non ammortizzato, genererà minori plusvalenze o maggiori minusvalenze rispetto al caso in cui l’ammortamento non fosse stato interrotto.

1.4 AMMORTAMENTO DEI CESPITI PER LUNGO TEMPO NON UTILIZZATI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<i>“L’ammortamento va calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati. L’ammortamento va sospeso invece per i cespiti che non verranno utilizzati per lungo tempo, obsoleti o da alienare; il valore di tali cespiti dovrà essere ridotto a quello di netto realizzo”</i> (OIC 16 (2005), par D.XI, punto 9)	<i>“L’ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati”.</i> <i>“Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne (a) alcuni fabbricati civili e (b) i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d’arte”</i> (OIC 16 (2014), par. 52) <i>“La disciplina in tema di valutazione dal bilancio dei 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. Tali beni sono infatti valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, oltre a non essere più oggetto di ammortamento”</i> (OIC 16 (2014), par.73)



ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Dal punto di vista operativo, salvo casi particolari quali quelli riportati nell'OIC 16 e sopra richiamati, non è più possibile sospendere l'ammortamento per i cespiti a lungo inutilizzati.

Occorre precisare che l'assunto si basa sul presupposto che un cespite a lungo inutilizzato perda la possibile "residua possibilità di utilizzo"; ciò, ovviamente, vale salva prova contraria.

Pertanto, l'impresa procede con l'ammortamento dei cespiti, ed eventualmente in aggiunta all'ammortamento, valuta l'eventuale presenza di una perdita durevole di valore e, se del caso, iscrive la svalutazione derivante dal confronto tra il valore netto contabile ed il valore recuperabile⁶.

Il richiamo della disciplina valutativa dei cespiti destinati alla vendita per i cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo non implica che anche questi ultimi siano, di fatto, riclassificati nell'attivo circolante.

NORMATIVA FISCALE

L'interruzione dell'ammortamento non comporta particolari problematiche fiscali. Con riferimento invece all'eventuale svalutazione, la risoluzione 98/E del 19 dicembre 2013, richiamando anche quanto riportato nella circolare 26/E del 2012 dell'Agenzia delle entrate, indica che nel caso in cui un'impresa effettui una svalutazione di una immobilizzazione materiale (considerata fiscalmente indeducibile) assoggettata ad un ammortamento civilistico in un periodo di tempo più lungo rispetto a quello "minimo" previsto dall'applicazione dei coefficienti di cui al decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, sia possibile effettuare in sede di dichiarazione dei redditi, nei limiti dei coefficienti massimi fissati dal DM 31/12/88, una variazione in diminuzione nella misura massima pari alla differenza positiva tra la quota di ammortamento fiscale calcolata in base alle aliquote stabilite dal decreto ministeriale e la quota di ammortamento imputata a conto economico.

Tale soluzione consente di:

- limitare la discrezionalità degli amministratori nella determinazione di componenti negativi di reddito deducibili ed evitare la deduzione di quote di costo del bene strumentale in misura eccedente i limiti fiscalmente previsti;
- riassorbire nel minor tempo possibile il disallineamento tra valore civile e valore fiscale del bene strumentale generato dalla svalutazione di bilancio.

⁶ Si veda: OIC, OIC 9 (2014), Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Per un approfondimento sul tema, si veda: Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Circolare del 15 marzo 2015, La svalutazione delle immobilizzazioni tecniche alla luce dell'OIC 9, svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali: problematiche tecniche ed operative, disponibile su: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/752>.



1.5 AMMORTAMENTO DEI BENI CEDUTI NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
Non trattato	<i>“Quando un’immobilizzazione materiale è venduta occorre eliminare contabilmente, in contropartita al corrispettivo ricevuto, la voce delle immobilizzazioni per il valore netto contabile dell’immobilizzazione 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 23” (OIC 16 (2014), par.74)</i>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La nuova versione dell’OIC 16 aggiunge alcune utili considerazioni già recepite in parte dalla prassi in merito all’ammortamento dei beni ceduti nel corso dell’esercizio.

L’OIC 16 definisce l’ammortamento come “la ripartizione del costo di un’immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale”⁷.

In questa prospettiva, in caso di cessione del bene occorre calcolare *pro-rata temporis* la quota di ammortamento da inizio del periodo amministrativo sino alla data di dismissione del bene, momento in cui il bene cessa di partecipare all’attività aziendale. A tale proposito, è opportuno richiamare anche quanto disposto dall’OIC 30, I bilanci intermedi, per il quale “nel caso di alienazione, perdita o comunque dismissione del cespite nel corso dell’esercizio, è corretto calcolare l’ammortamento relativo alla frazione dell’esercizio nel quale il cespite medesimo è stato utilizzato e quindi la plusvalenza o minusvalenza al netto di tale ammortamento”⁸.

Come è noto, nel caso di cessione di una immobilizzazione materiale o immateriale, se il corrispettivo pattuito è diverso dal valore netto contabile dell’elemento ceduto, si genera una plusvalenza o una minusvalenza, pari alla differenza tra i due valori. Se non venisse rilevata la quota d’ammortamento di competenza dell’esercizio, si confonderebbe un costo operativo di esercizio (B.10.b. ammortamento delle immobilizzazioni materiali) con un costo inerente l’operazione di cessione (se ordinaria A.5. altri ricavi e proventi o B.14. oneri diversi di gestione, oppure se straordinaria E.20 proventi straordinari o E.21. oneri straordinari).

NORMATIVA FISCALE

La sopraesposta impostazione rileva anche ai fini tributari. A tale proposito, si richiama la Risoluzione 41/E del 12 febbraio 2002 dell’Agenzia delle Entrate, la quale, chiamata a rispondere in merito a un interpello

⁷ Si veda: OIC, OIC 16 (2014), Immobilizzazioni materiali, par.7.

⁸ Si veda: OIC, OIC 30 (2006), I bilanci intermedi, par. 3.4.5.,



sulla deducibilità degli ammortamenti relativi a beni appartenenti ad un ramo d'azienda conferito, arriva a concludere, sostenendo l'approccio considerato corretto per la redazione del bilancio, che "anche dal punto di vista fiscale acquista rilievo il metodo di contabilizzazione delle quote d'ammortamento prescelto dall'impresa in conformità a corretti principi contabili" e che "sono da ritenere deducibili le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni dismesse o cedute nel corso dell'esercizio, determinate secondo il criterio *pro rata temporis*".

La distinzione assume rilievo sostanziale sotto il profilo fiscale considerato anche che la plusvalenza è assoggettata ad autonoma disciplina fiscale e può essere rateizzata se il bene è stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni (art. 86, co. 4, TUIR).

2. ATTIVITÀ DESTINATE ALLA VENDITA

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
<p><i>"La destinazione economica dei medesimi beni può essere diversa, quindi, per imprese appartenenti a diversi settori economici. Essa può mutare, tuttavia, nel tempo anche nell'ambito di una stessa impresa, specie per quei beni non più in uso e comunque fuori dall'attività produttiva: beni immobili, ad esempio, che in passato erano destinati alla normale attività produttiva, se non vengono indefinitamente lasciati nell'impresa in quanto producono frutti diretti (perché dati in affitto), potrebbero per sopravvenuta convenienza essere destinati alla vendita. Ne deriva che in conseguenza di una delibera del Consiglio di Amministrazione, i cespiti destinati alla vendita, il cui realizzo è previsto dagli Amministratori nel breve periodo, vanno classificati separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce del circolante; pertanto, dalla data in cui è stata deliberata la mutata destinazione dei beni, gli ammortamenti non vanno più calcolati e la valutazione di tali beni è effettuata al minore tra il costo, diminuito degli ammortamenti, e il valore di presumibile realizzo. La plusvalenza o minusvalenza derivante dalla cessione va registrata tra i proventi o gli oneri straordinari, a meno che non ricorrano le condizioni di cui al Principio contabile 12. La nota integrativa deve contenere: le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti e del conseguente trasferimento dalle voci relative alle immobilizzazioni materiali a quelle relative al circolante, il criterio di valutazione utilizzato, l'eventuale effetto del mutamento del criterio di</i></p>	<p><i>"Le immobilizzazioni materiali che la società decide di destinare alla vendita sono classificate separatamente dalle immobilizzazioni materiali, ossia in un'apposita voce dell'attivo circolante.</i></p> <p><i>Tale riclassifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti:</i></p> <ul style="list-style-type: none">▪ <i>le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l'alienazione;</i>▪ <i>la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;</i>▪ <i>l'operazione dovrebbe concludersi nel breve termine".</i> <p><i>"Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione sono riclassificate nell'attivo circolante e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, numero 9, codice civile). 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. I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento" (OIC 16 (2014), parr.71 e 72)</i></p>



<i>valutazione sul risultato economico dell'esercizio"</i> (OIC 16 (2005), par. A.I.e)	
-------------------------------------------------------------------------------------------	--

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Con riferimento ai beni destinati alla vendita, la versione attuale dell'OIC 16 è più puntuale nel definire i criteri che devono essere rispettati per poter classificare un'attività destinata alla cessione. Le attività destinate alla vendita sono, quindi, riclassificate nell'attivo circolante⁹, mediante l'inserimento di una specifica voce, solo al presentarsi dei seguenti requisiti e a seguito di delibera dell'organo amministrativo:

- 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.

La riclassificazione di una immobilizzazione materiale destinata alla vendita, soprattutto nei casi di valori di mercato particolarmente bassi o in diminuzione, potrebbe richiedere l'effettuazione di una svalutazione in quanto la riclassificazione richiede la valutazione al minor tra il costo ed il valore di mercato.

NORMATIVA FISCALE

Test di operatività società di comodo

Il passaggio all'attivo circolante dei beni in precedenza immobilizzati può modificare il calcolo dei ricavi presunti, riducendo la quantificazione del reddito minimo.

Le immobilizzazioni destinate alla vendita riclassificate nell'attivo circolante non assumono rilevanza ai fini del «test di operatività» che interessa le società di comodo.

In tal senso, il punto 3.2.2. della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 25/E del 4 maggio 2007 che ha infatti chiarito che “[g]li immobili iscritti in magazzino (cd. "immobili merce"), non essendo compresi tra gli asset indicati nel primo comma dell'articolo 30, non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili”.

Trattamento fiscale delle plusvalenze da cessione di beni strumentali classificati nell'attivo circolante

Si pone, poi, il problema della qualificazione fiscale del componente di reddito derivante dal realizzo del bene ossia se la cessione o altro evento equivalente produca un ricavo oppure una plusvalenza o una minusvalenza.

Come è noto, i beni suscettibili di produrre ricavi ai fini delle imposte sui redditi (c.d. beni-merce) sono individuati dall'art. 85 del TUIR. Le lettere a) e b) del comma 1 di tale articolo annoverano tra i beni-merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, oltre che le materie prime e

⁹ Il trattamento contabile della fattispecie sarà esaminato in apposito paragrafo del documento che esaminerà l'OIC 13 (2014), Rimanenze.



sussidiarie, i semilavorati e gli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione¹⁰.

Ne consegue che l'immobilizzazione materiale riclassificata in bilancio nell'attivo circolante, se non rientra tra i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, in caso di realizzo continuerà a generare, sotto il profilo fiscale, plusvalenze o minusvalenze.

È peraltro evidente che, per effetto di detta riclassificazione, il bene non sarà più classificabile tra i beni strumentali, finendo quindi per rientrare nella categoria residuale dei beni patrimoniali, ossia dei beni che, pur essendo relativi all'impresa, non hanno i requisiti per essere ricondotti tra i beni-merce o i beni strumentali.

All'atto della cessione, il bene, pur essendo stato riclassificato nell'attivo circolante, continuerà quindi a generare, ai fini fiscali, una plusvalenza o una minusvalenza con possibilità di accedere al frazionamento del risultato economico positivo qualora siano rispettate le condizioni di cui all'articolo 86 del TUIR.

Maggiormente problematico, invece, il caso in cui il bene riclassificato nell'attivo circolante rientri tra i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e dunque sia riconducibile tra i beni-merce. In tale ipotesi, fermo restando che il successivo realizzo del bene dovrà considerarsi produttivo, fiscalmente, di ricavi, occorre stabilire gli effetti della riclassificazione sull'incremento del valore delle rimanenze ed i riflessi di quest'ultima sulla deducibilità delle residue quote di ammortamento.

Al riguardo, sembra potersi ritenere che la riclassificazione del bene, in seguito al venir meno del carattere strumentale dello stesso, equivalga alla sua eliminazione dal processo produttivo e comporti dunque l'emersione, anche ai fini dell'imposizione diretta, del residuo costo non ammortizzato del medesimo bene, ai sensi dell'art. 102, co. 4, del TUIR.

La rilevanza fiscale di tale costo verrà poi sospesa, a fine esercizio, per effetto della valorizzazione del bene tra le rimanenze finali. Va da sé che l'eventuale iscrizione in bilancio di un maggior valore rispetto al residuo costo non ammortizzato del bene riclassificato comporterà l'imponibilità della rivalutazione, in conformità al principio secondo cui i maggiori valori iscritti sui beni-merce in rimanenza assumono piena rilevanza fiscale, ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. c), del TUIR. Di converso, eventuali svalutazioni delle rimanenze saranno deducibili nei limiti dell'art. 92, co. 5, del TUIR.

3. IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI ACQUISITE A TITOLO GRATUITO

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

¹⁰ Le successive lettere c), d) ed e) del citato comma 1 ricomprendono altresì tra i beni-merce, se non iscritti come immobilizzazioni finanziarie in bilancio, le azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'articolo 73 del TUIR, gli strumenti finanziari similari alle azioni ai sensi dell'articolo 44 del TUIR emessi da società ed enti di cui all'articolo 73 del TUIR e le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa diversi da quelli precedenti.

L'inclusione tra i beni-merce opera, in tal caso, anche se dette immobilizzazioni non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, a differenza di quanto invece previsto per i beni di cui alle precedenti lettere a) e b).



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

Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito debbono essere valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi - sostenuti e da sostenere - affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo dell'impresa. Il valore netto così determinato viene rilevato come provento straordinario, alla voce E.20 del conto economico; inoltre, se tale valore è rilevante, deve esserne data adeguata illustrazione nella nota integrativa. Le immobilizzazioni materiali ricevute a titolo gratuito vengono ammortizzate con i medesimi criteri statuiti per le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo oneroso" (OIC 16 (2005), par. D.II.d)

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 nella gestione straordinaria del conto economico alla voce E20 "proventi". Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso" (OIC 16 (2014), par.39)

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

Dal punto di vista operativo, l'eventuale immobilizzazione ottenuta a titolo gratuito deve essere iscritta ad un valore che tenga conto dei costi sostenuti affinché le immobilizzazioni possano essere utilizzate.

NORMATIVA FISCALE

La legge finanziaria per il 1998 ha abrogato, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 1997, la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi delle plusvalenze meramente iscritte, le quali pertanto rilevano soltanto al momento del realizzo¹¹.

Nella relazione illustrativa alla legge si chiarisce che l'intento perseguito dal legislatore con tale abrogazione è quello di «*impedire al contribuente di iscrivere una plusvalenza sulla quale, se è in perdita non deve comunque imposta..., ma che consente di commisurare quote di ammortamento fiscalmente deducibili in misura superiore (a valere per gli esercizi successivi), oltre a determinare comunque un valore residuo del bene stesso, in caso di successiva cessione, superiore, con conseguente riduzione dell'eventuale plusvalenza da cessione*»; inoltre, prosegue la relazione, si realizza così «*una maggiore trasparenza del bilancio senza peraltro rinunciare alla tassazione delle plusvalenze eventualmente realizzate al momento delle cessione del bene*».

La stessa legge ha conseguentemente modificato la nozione di costo fiscalmente riconosciuto dei beni diversi da quelli produttivi di ricavi. L'attuale art. 110, co. 1, lett. c), del TUIR stabilisce, infatti, che «*il costo dei beni*

¹¹ Si veda l'articolo 21, comma 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 che ha abrogato la lettera c) dell'articolo 54, comma 1, del TUIR nella numerazione allora vigente (corrispondente all'attuale articolo 86).



rivalutati non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito»¹².

Alla luce di tale assetto normativo, l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale delle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse (comprensivo dei costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo) e la conseguente rilevazione di detto valore tra i proventi straordinari del conto economico non sembrano idonee a far assumere rilevanza fiscale al valore stesso, risolvendosi l'operazione, sotto il profilo fiscale, nell'iscrizione di una plusvalenza meramente iscritta.

Di conseguenza, si ritiene che anche le quote di ammortamento imputate a conto economico risulteranno, parimenti, irrilevanti fiscalmente, con obbligo dunque di apportare corrispondenti variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

4. SVALUTAZIONI DI BENI PRECEDENTEMENTE RIVALUTATI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
Non trattato	<i>“Se la legge speciale 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” (OIC 16 (2014), par. 69)</i>

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

L'OIC 16 individua la modalità di rilevazione della svalutazione relativamente ad un bene precedentemente rivalutato; si genera pertanto una svalutazione da iscrivere in conto economico, se non disposto diversamente dalla legge.

NORMATIVA FISCALE

Se la rivalutazione è stata effettuata solo ai fini civilistici, la svalutazione è indeducibile. Qualora sia stata data rilevanza fiscale, si applica la Risoluzione 98/E già citata.

5. CAPITALIZZAZIONE ONERI FINANZIARI

VERSIONE PRECEDENTE	ATTUALE VERSIONE
---------------------	------------------

¹² Si veda l'articolo 21, comma 4, lettera a), n. 2, della legge 27 dicembre 1997, n. 449 che ha sostituito la lettera c) dell'articolo 76, comma 1, del TUIR nella numerazione allora vigente (corrispondente all'attuale articolo 110).



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

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

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

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

c) Il finanziamento è stato realmente utilizzato per l'acquisizione dei cespiti²⁶. Nel caso in cui per il pagamento di immobilizzazioni materiali vengano utilizzati finanziamenti a breve, i quali di solito sono usati per finanziare le operazioni correnti, la determinazione della quota di finanziamento

“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”, in linea con le voci previste dal codice civile e con la previsione di un conto economico per natura disciplinata dal legislatore.

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 (par. 34).

La capitalizzazione degli oneri finanziari può essere effettuata quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie (par. 35):

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) 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.

Nella misura in cui si renda necessario utilizzare ulteriori fondi presi a prestito genericamente,



utilizzata per il pagamento dei cespiti si presenta complessa, in quanto non è possibile cogliere con immediatezza la relazione tra investimenti e relativi finanziamenti. In tal caso, l'impresa deve determinare con ragionevole approssimazione tramite appositi strumenti amministrativi, tra i quali i prospetti finanziari di flussi, l'ammontare di tali finanziamenti a breve utilizzati per il pagamento dei cespiti.

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

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

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

Sebbene nel caso in cui vengano utilizzati finanziamenti a breve sia accettabile usare il tasso dell'interesse realmente sostenuto, è più appropriato utilizzare il tasso del mercato per finanziamenti a

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 un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

c) 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 alla 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 lo sviluppo del bene è interrotto.

La scelta di capitalizzare gli oneri finanziari è applicata in modo costante nel tempo (cfr. OIC 29 "Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, eventi e operazioni straordinarie, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio") (OIC 16 (2014), parr. 33-36)



medio/lungo termine, se minore di quello a breve, e considerare la differenza un costo dell'esercizio. Ciò in quanto l'utilizzo di finanziamenti a breve per investimenti a lungo è un elemento di squilibrio finanziario" (OIC 16 (2005), par.D.V)

ANALISI DELLE CONSEGUENZE DELLA TRANSIZIONE ALLA NUOVA VERSIONE

La nuova versione dell'OIC 16 definisce, in modo chiaro, l'applicazione dell'art. 2426 del Codice Civile, al punto 1), che prevede la possibilità di iscrizione degli oneri finanziari relativi al finanziamento della fabbricazione (interna o presso terzi) ad incremento del costo dell'immobilizzazione con gli stessi criteri previsti per gli altri costi indiretti relativi alla fase di fabbricazione del prodotto.

Gli oneri finanziari sono iscritti in conto economico alla voce C17 *"interessi e altri oneri finanziari"* e comprendono gli interessi passivi che sono capitalizzati ed indicati nella voce A4 *"incrementi di immobilizzazioni per lavori interni"*.

La capitalizzazione degli oneri finanziari sostenuti per l'acquisizione (acquisto o produzione) delle immobilizzazioni materiali può avvenire purché siano rispettate le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di oneri finanziari effettivamente corrisposti;
- devono essere determinati in maniera oggettiva;
- il costo dell'immobilizzazione non deve superare il valore recuperabile.

In ogni caso, gli oneri finanziari capitalizzati devono essere considerati al netto di eventuali proventi finanziari percepiti dall'impresa a fronte dell'investimento temporaneo di liquidità dei medesimi fondi.

Inoltre, la capitalizzazione degli oneri finanziari deve avvenire per il periodo di maturazione degli interessi passivi con riferimento al periodo di produzione, ossia il lasso temporale intercorrente dal momento di esborso finanziario ai fornitori fino al momento in cui l'immobilizzazione è pronta all'uso (compresi il tempo per il montaggio e messa punto), senza considerare eventuali prolungamenti causati da scioperi, inefficienza e altre cause estranee all'attività. Essendo la capitalizzazione degli oneri finanziari strettamente legata alla durata del periodo di fabbricazione del cespite, è evidente che, nel caso in cui il periodo di costruzione risulti "non significativo", anche l'entità della capitalizzazione sarà trascurabile.

La capitalizzazione degli oneri è altresì sospesa nei periodi non brevi nei quali la costruzione è sospesa.

Dopo aver individuato le condizioni necessarie per la capitalizzazione degli oneri finanziari l'OIC 16 indica quali finanziamenti devono essere considerati e la modalità di determinazione della quota di interessi finanziari da capitalizzare.

Nello specifico, l'OIC 16 prevede che:

- gli oneri relativi a finanziamenti specificamente contratti per la costruzione (finanziamenti di scopo) sono da considerarsi "costi di diretta imputazione";
- gli oneri inerenti a finanziamenti generici rientrano nella categoria dei costi indiretti imputabili al prodotto per una "quota ragionevole".



Pertanto, gli oneri finanziari relativi ai finanziamenti di scopo sono capitalizzabili tenuto conto del costo effettivamente sostenuto nell'anno al netto dei proventi finanziari ottenuti dal temporaneo investimento di liquidità dei predetti finanziamenti.

Per determinare la quota di interessi passivi da capitalizzare l'impresa deve innanzitutto determinare la quota di costo di costruzione capitalizzabile. A tal proposito, occorre considerare quali siano gli esborsi finanziari sostenuti dall'impresa acquirente per la realizzazione dell'immobilizzazione nel corso dell'esercizio. Gli oneri finanziari direttamente imputabili al prodotto si calcolano moltiplicando i capitali effettivamente impiegati per i giorni d'impiego ed applicando il tasso effettivamente addebitato dalla banca. Da ciò si sottraggono gli interessi attivi eventualmente riscossi durante il periodo di fabbricazione, a seguito del temporaneo investimento in impieghi finanziari dei fondi ricevuti in prestito.

Se non si dispone di finanziamenti specifici, o essi sono inferiori al costo complessivo sostenuto per detta fabbricazione e quindi ci si avvale dell'indistinto finanziamento dell'attività aziendale, si applica all'investimento effettuato, al netto degli eventuali finanziamenti specifici, il tasso medio di interessi passivi complessivamente sostenuti dall'impresa, per il numero di giorni di durata dell'investimento

Ad esempio, si supponga che nell'esercizio l'impresa abbia sostenuto in data 1° marzo costi per realizzare il cespite pari ad 1.200.000. L'impresa ha ottenuto uno specifico finanziamento di 600.000, pari al costo d'acquisto del materiale necessario alla costruzione, che ha determinato il sostenimento di interessi passivi di competenza dell'esercizio pari a 5.000: essi verranno, per la quota di competenza dell'esercizio, interamente capitalizzati. Per il restante costo di fabbricazione capitalizzabile, pari a 400.000 $[(1.200.000/12*10)-600.000]$, è stato utilizzato il normale finanziamento aziendale, che ha avuto un costo medio ponderato del 6% annuo; per imputare gli oneri finanziari indiretti, verrà applicato tale tasso agli esborsi relativi all'investimento di 400.000, in ragione del periodo di costruzione e dell'arco temporale in cui sono maturati gli interessi.

Negli esercizi successivi si continuerà a capitalizzare gli interessi nello stesso modo (anche relativi agli investimenti degli anni precedenti ancora in corso), sino all'ultimazione della costruzione.

NORMATIVA FISCALE

Il comportamento tenuto per la predisposizione del bilancio, se conforme ai corretti principi contabili, rileva, in ossequio al principio di derivazione, anche ai fini fiscali.

Gli oneri finanziari capitalizzati restano "esclusi" dai limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 del TUIR.

Questi generano, al momento della capitalizzazione, un componente positivo ai fini IRAP essendo iscritti nella Voce A4 del conto economico e contribuiscono positivamente ad incrementare la base di calcolo del 30% ai fini del ROL. Partecipano ai costi dell'esercizio in relazione alle quote di ammortamento del cespite cui si riferiscono e come tali riducono la base imponibile ai fini IRAP.