

B.4.19 Immobilizzazioni materiali

Principio Contabile OIC 16

La normativa civilistica (art.2424)

Attivo

.....

B) Immobilizzazioni

.....

I Immobilizzazioni immateriali

.....

II Immobilizzazioni materiali

La normativa civilistica (art.2424)

Attivo

B) Immobilizzazioni

II - Immobilizzazioni materiali

1. Terreni e fabbricati
2. Impianti e macchinario
3. Attrezzature industriali e commerciali
4. Altri beni
5. Immobilizzazioni in corso e acconti

Classificazione dell'attivo patrimoniale per destinazione economica

Caratteristiche comuni

- la **sussistenza fisica** del bene;
- il **titolo di proprietà** (esclusione di beni in leasing o posseduti con altra forma di godimento);
- il **sostenimento di costi** per la loro acquisizione o produzione interna;
- la **destinazione ad uso durevole**;
- l'**utilità pluriennale**.

Definizione offerta dal Principio contabile n.16:

- 1. Tangibilità**
- 2. Onerosità** della relativa acquisizione/produzione interna
- 3. Identificabilità**, controllabilità e misurabilità di tali oneri
- 4. Utilità pluriennale**

L'attenzione è sulla titolarità di una immobilizzazione ai fini della rilevazione nel bilancio di esercizio, acquisibile quando si trasferiscono i rischi e i benefici del bene → **sostanza economica**

(art.2424 e OIC 16)

- Art.2426 Il valore originario è il costo di acquisto o produzione

ACQUISIZIONE ESTERNA

Costo d'acquisto –
sconti commerciali
+ oneri accessori
d'acquisto

PRODUZIONE INTERNA

Costi diretti +
eventuale quota di
costi indiretti
industriali

Valutazione iniziale

«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» (art. 2426, p.to 1)

COSTO DI PRODUZIONE = COSTO PIENO INDUSTRIALE

OIC n.16

gli oneri finanziari **possono essere capitalizzati solo se:**

- **Si riferiscono a capitali presi a prestito in via specifica per l'immobilizzazione;**
- **Si sono formati nel periodo che va dall'esborso dei fondi fino al momento in cui il bene è pronto per l'uso**
- **Tale periodo sia significativo;**
- **Il valore inclusivo degli interessi non superi il valore recuperabile con l'uso**

Il costo di un bene strumentale realizzato in economia viene generalmente determinato extracontabilmente, facendo riferimento alle informazioni elaborate dalla contabilità analitica

- Costi diretti (mano d'opera, materiali, progettazione ...)
- Costi generali (per la quota ragionevolmente imputabile)

Mano d'opera diretta	3.000
Servizi	6.000
Materiali	1.000
totale	10.000

Altri modi di acquisto

Oltre che attraverso l'acquisto o la produzione interna, la proprietà di una immobilizzazione può pervenire attraverso:

- I. atti a titolo gratuito
- II. conferimento
- III. permuta

Punto di partenza: Nota Integrativa

Nella tabella che segue sono esposte le movimentazioni delle immobilizzazioni materiali.

	Terreni e fabbricati	Impianti e macchinario	Attrezzature industriali e commerciali	Altre immobilizzazioni materiali	Totale Immobilizzazioni materiali
Valore di inizio esercizio					
Costo	530.008	43.939	4.237	49.105	627.289
Valore di bilancio	530.008	43.939	4.237	49.105	627.289
Variazioni nell'esercizio					
Incrementi per acquisizioni	-	4.685	10.859	11.862	27.406
Ammortamento dell'esercizio	18.382	23.880	6.285	17.381	65.928
Totale variazioni	(18.382)	(19.195)	4.574	(5.519)	(38.522)
Valore di fine esercizio					
Costo	511.626	24.744	8.811	43.586	588.767
Valore di bilancio	511.626	24.744	8.811	43.586	588.767

- Situazione Contabile
- Schede di mastro
- Libro cespiti
- Atti di acquisto

Le acquisizioni dell'esercizio si riferiscono a impianti e attrezzature per il laboratorio (generatore gasolio, batteria carrello elevatore, strumenti di misura) per la sede di Milano (condizionatori) e strumentazione informatica (nas, pc, firewall).

Altre informazioni:

Rivalutazioni e svalutazioni effettuate nell'esercizio

Non sono state operate svalutazioni ex art. 2426, comma 1, n. 3) c.c.

Operazioni di locazione finanziaria

La voce non sussiste

Immobilizzazioni materiali

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

Il costo di acquisto comprende i costi accessori (costi di consulenza, spese notarili, spese di trasporto, dazi di importazione, ...) e ogni altro onere che l'impresa ha dovuto sostenere perché l'immobilizzazione potesse essere utilizzata (spese di progettazione, spese di montaggio e messa in opera, collaudo, ...).

Il costo di produzione comprende i costi diretti (materiali, manodopera diretta, spese di progettazione, ...) e i costi generali di fabbricazione per la quota parte ragionevolmente imputabile al cespite e sostenuti nel periodo della sua fabbricazione.

Le spese incrementative sono state computate, nel limite del valore recuperabile, sul costo di acquisto del bene a cui si riferiscono nei casi in cui il sostenimento di tali costi abbia prodotto un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero di allungamento della vita utile.

Variazioni di valore

- a) Ammortamento
- b) Svalutazioni e ripristini
- c) Migliorie
- d) Rivalutazioni

- Art. 2426 punto 2 . **Il valore originario deve essere sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione
- Art. 2426 punto 3. **L'immobilizzazione che alla data di chiusura risulti durevolmente di valore inferiore** al residuo valore contabile (costo di iscrizione al netto del fondo di ammortamento) **deve essere iscritta a tale minor valore**. Il minore valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata (non si applica in caso di avviamento)

Ammortamento «sistematico»

«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 motivati nella nota integrativa» (art. 2426, punto 2)

Art.2425 La quota di ammortamento va iscritta in conto economico alla voce B 10.b)

B) Costi della produzione

10. AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI

b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali

Processo di ammortamento

Il processo di ammortamento presuppone la definizione di tre elementi:

- 1) **Valore da ammortizzare:** costo di acquisto + eventuali oneri accessori
- 2) **Residua possibilità di utilizzazione** = vita utile del bene. Valutazione prospettica che tiene conto non solo della durata fisica del cespite (massimo di vita utile tecnica), ma anche dei fattori di obsolescenza economica (evoluzione tecnologica, ciclo di vita del prodotto, etc.) che possono determinare una vita utile economica inferiore a quella tecnica
- 3) **Criterio di ripartizione (quote costanti preferito dall'OIC 16)** In realtà quello a quote decrescenti (consentito) → maggiore fondamento logico, in quanto di norma l'utilità dei beni decresce a causa dell'usura ed è quindi più corretto imputare al primo anno una quota del costo pluriennale più consistente e ai successivi quote sempre minori

Ancora dalla Nota Integrativa

Il valore delle immobilizzazioni è stato rettificato dagli ammortamenti effettuati sistematicamente nel corso degli esercizi e calcolati sulla base del criterio della residua possibilità di utilizzazione. La durata economica ipotizzata per le diverse categorie ha comportato l'applicazione delle seguenti aliquote, invariate rispetto all'esercizio precedente e ridotte alla metà nell'esercizio di entrata in funzione del bene:

- terreni: non sono oggetto di ammortamento;
- fabbricati industriali e commerciali: aliquota 3%;
- impianti specifici: aliquota 12,5%;
- attrezzatura varia: aliquota 25%;
- autoveicoli commerciali: aliquota 20%;
- automezzi aziendali: aliquota 25%;
- macchine elettroniche d'ufficio: aliquota 20%;
- mobili d'ufficio: aliquota 12%.

Le valutazioni effettuate trovano il loro limite massimo nel valore d'uso, oggettivamente determinato, dell'immobilizzazione stessa.

- Effettiva esistenza: inventario fisico
- Vita utile e % di ammortamento applicate
- Criteri fiscali?

Ancora dalla Nota Integrativa

Di seguito viene fornito un dettaglio della variazione degli ammortamenti e svalutazioni.

Descrizione	Valore al 31/12/2018	Valore al 31/12/2019	Variazione
Ammortamento costi di sviluppo	51.894	51.894	-
Ammortamento diritti di brevetto industriale e di utilizzo di opere dell'ingegno	2.963	2.962	-1
Ammortamento altre immobilizzazioni immateriali	24.088	228	-23.860
Ammortamento terreni e fabbricati	18.382	18.382	-
Ammortamento impianti e macchinari	23.282	23.880	598
Ammortamento attrezzature industriali e commerciali	2.668	6.285	3.617
Ammortamento altri beni materiali	17.544	17.382	-162
Totale calcolato	140.821	121.013	-19.808
arrotondamento	-	-1	-
da bilancio	140.821	121.012	-

- Effettiva esistenza:
inventario fisico
- Schede di mastro
- Analisi comparativa:
contabilità generale
vs. Libro Cespiti

Oneri finanziari capitalizzati

Qui di seguito, come richiesto dall'articolo 2427 del codice civile, punto 8, viene indicato l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce. Non sussistono.

Come richiesto dall'articolo 2427 del codice civile, punto 8, si comunica che non sono stati imputati nell'esercizio oneri finanziari ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Riferimento normativo: Legge 126/2020 (art. 60, commi da 7-bis a 7 quinquies)

- Nei bilanci relativi all'anno 2020, **in deroga** all'art. 2426 comma 1, n. 2 c.c., **è possibile non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

- **Non sono stati previsti vincoli** rispetto all'individuazione di una o più categorie omogenee
- **Libertà di decidere** per quali immobilizzazioni avvalersene, **anche in misura inferiore al 100%** (riduzione della quota contabilizzata in luogo della sospensione completa)

In caso di opzione per la sospensione degli ammortamenti:

- Il **piano di ammortamento** (e la vita utile del cespite) è **prolungato ex lege**
- È fatto **obbligo di costituire una apposita Riserva di utili indisponibile** tra le poste del Patrimonio Netto, di importo pari agli ammortamenti sospesi

Informativa obbligatoria in Nota Integrativa:

- **specificare le ragioni che giustificano la deroga**
- **evidenziare l'iscrizione dell'importo degli ammortamenti sospesi alla corrispondente riserva indisponibile**
- **Indicare l'influenza della sospensione nella rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, nonché del risultato economico dell'esercizio**

Riserva indisponibile, precisazioni

- Nel caso in cui gli **utili 2020 non siano sufficienti** alla costituzione della riserva indisponibile, è **necessario utilizzare riserve di utili o altre** riserve disponibili **già esistenti** in bilancio.
- Ove anche le riserve disponibili non fossero sufficienti, il **vincolo di indisponibilità deve essere rinviato agli esercizi seguenti**, i cui **utili** dovranno essere prioritariamente **destinati alla formazione della riserva indisponibile** fino alla sua completa copertura.

- **La sospensione** degli ammortamenti effettuata nel bilancio 2020 **ha effetti esclusivamente civilistici** e non incide sulla determinazione del reddito ai fini IRES né del valore della produzione ai fini IRAP
- **Le quote di ammortamento sospese restano quindi fiscalmente deducibili** (in deroga ai principi generali di preventiva imputazione a C.E. per l'IRES e di «presa diretta» per l'IRAP)

Si genera pertanto una **variazione temporanea** tra risultato di esercizio e reddito imponibile / valore della produzione, che richiede **la contabilizzazione in bilancio delle imposte differite passive**, da rigirare nell'ultimo periodo di ammortamento civilistico come rideterminato dagli effetti della sospensione.

Quindi, in sede di **dichiarazione dei redditi**:

- **Variazione in diminuzione** per le quote di ammortamento non contabilizzate (quadro RF)
- **Gestione del disallineamento tra valori civilistici e fiscali** (quadro RV sez. 1)

«l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.» (art. 2426, punto 3)

La svalutazione

- In queste circostanze **deve essere redatto un piano riguardante le prospettive di utilizzo** delle immobilizzazioni (con perizie di esperti) **sul quale fondare l'eventuale decisione di svalutazione**
- Esiste un **limite superiore alla valutazione** che è **rappresentato dal valore recuperabile** che è il maggiore fra il **valore d'uso** e il **valore di mercato** realizzabile attraverso l'alienazione (OIC 16/OIC 9/IAS 36)

La svalutazione

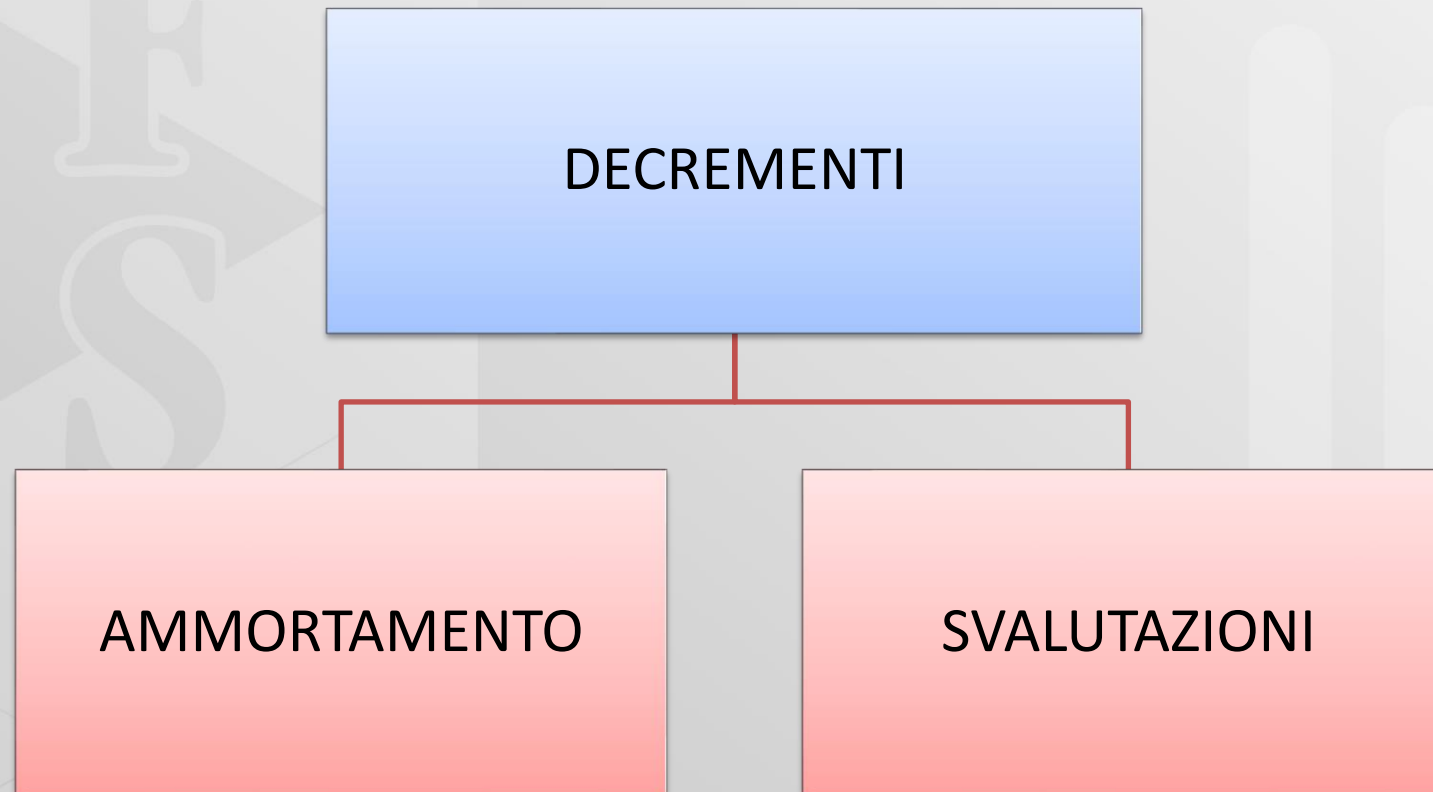
Sul tema l'OIC 16 richiama l'OIC 9 «Svalutazione per perdite durevoli di valore» relativo ad immobilizzazioni sia materiali che immateriali. **La perdita di funzionalità economica del cespite (valore contabile > valore recuperabile) può essere dovuta a:**

- **Guasti fisici**
- **Prolungato mancato sfruttamento**
- **Eccesso di capacità produttiva**
- **L'incapacità dei ricavi prospettici di coprire le future quote di ammortamento dell'immobilizzazione**

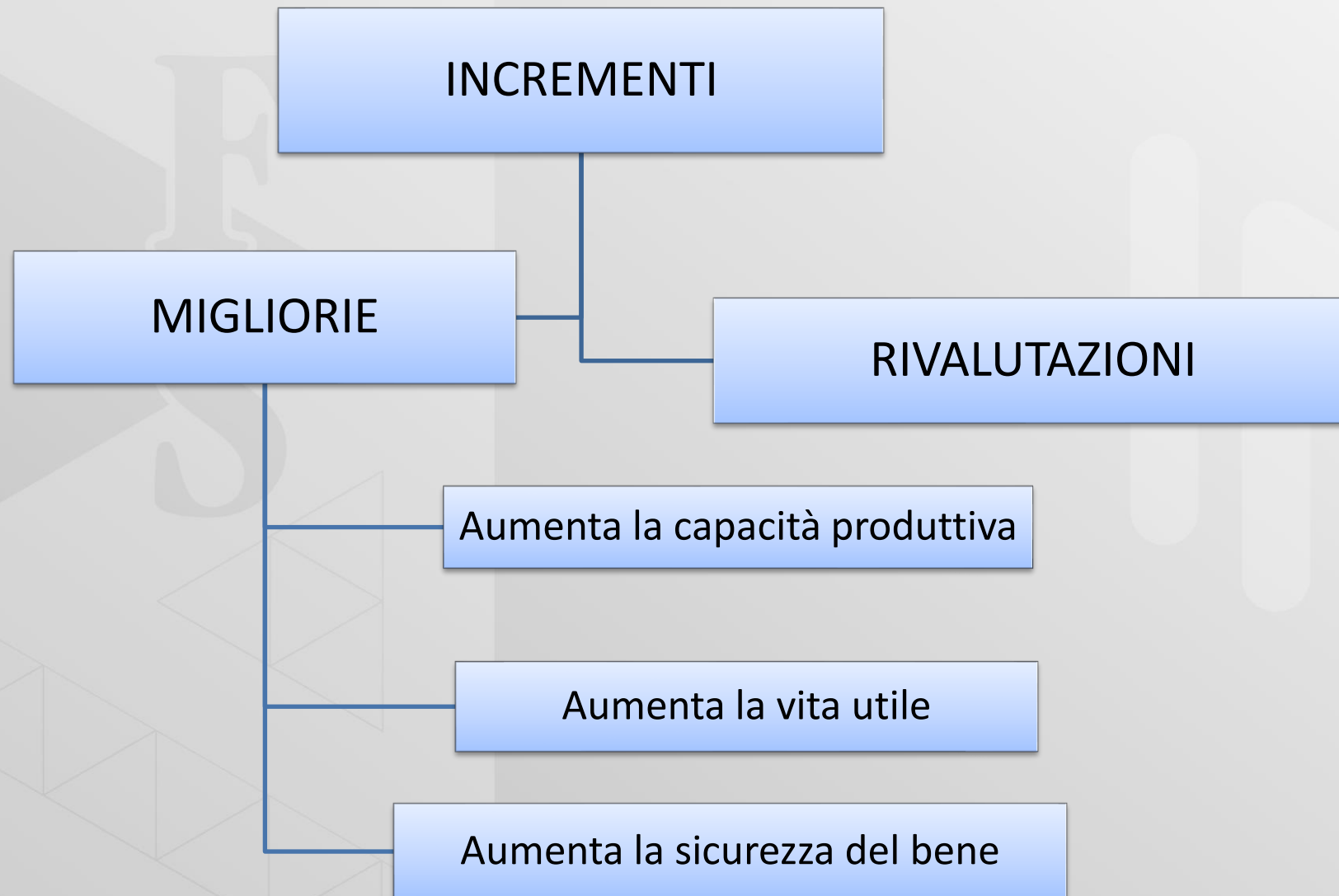
Manutenzioni e migliorie

- **Il valore originario** delle immobilizzazioni **può essere incrementato da spese di manutenzione o per migliorie** se dette spese **aumentano la capacità produttiva o la sicurezza**
- Al contrario i costi sostenuti per mantenere in efficienza i beni (**manutenzioni ordinarie**) ed i costi per porre riparo a guasti e rotture (**costi di riparazione**) sono di natura **ricorrente e sono di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti** (es.: pulizia, verniciatura, riparazioni, ecc.)

Incrementi e decrementi: riepilogo



Incrementi e decrementi: riepilogo



Gli incrementi

Dopo l'acquisizione un'immobilizzazione materiale può aumentare il proprio valore a seguito di due fenomeni:

→ **Migliorie**, cioè lavori di manutenzione straordinaria che accrescano la capacità produttiva, la vita utile o la sicurezza del cespite (i costi manutenzione ordinaria non possono essere capitalizzati)

Trattamento contabile: A 4) del C. E.

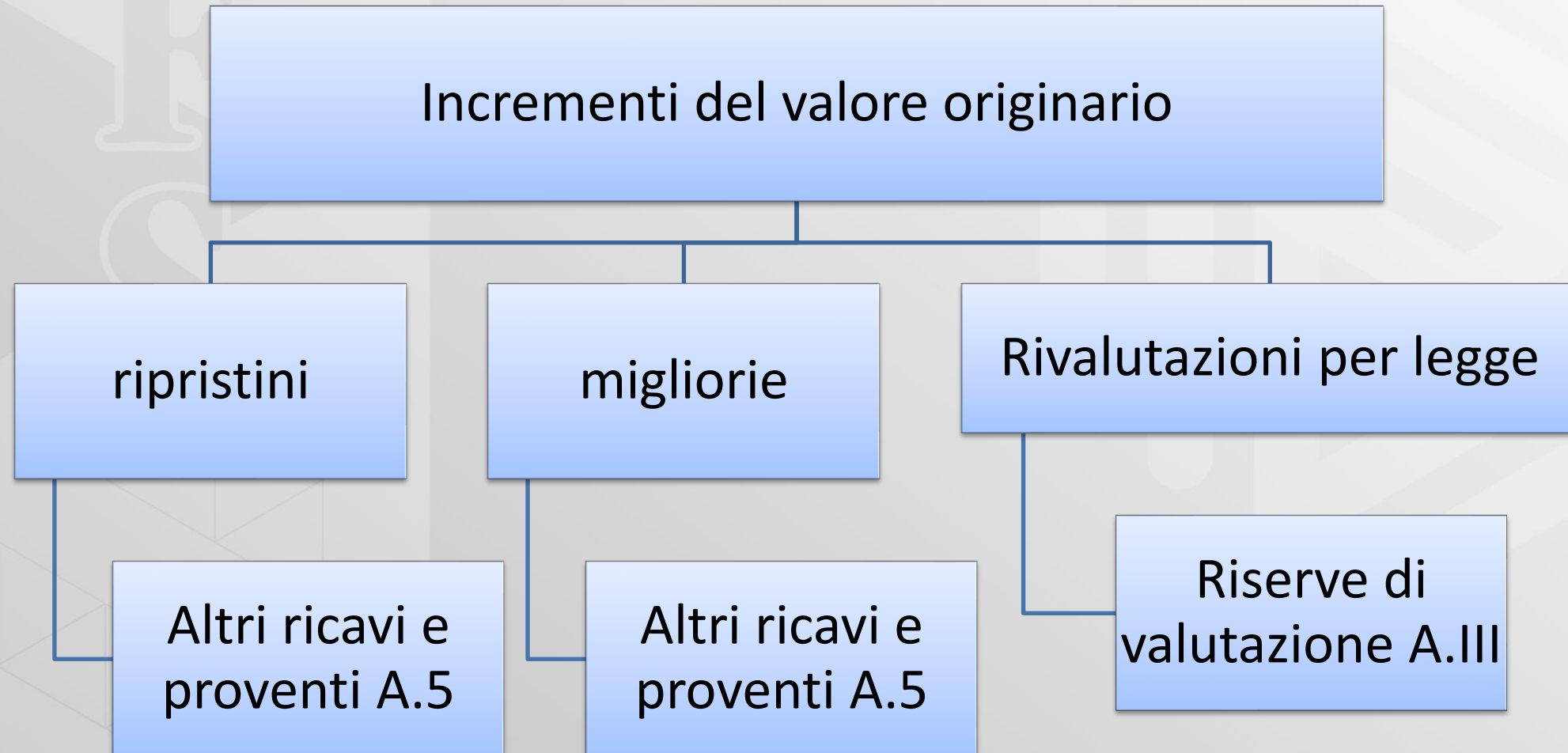
→ **Rivalutazioni** solo se consentite da leggi speciali e nei limiti da queste indicati

Trattamento contabile: A III «Riserve di rivalutazione» S.P.

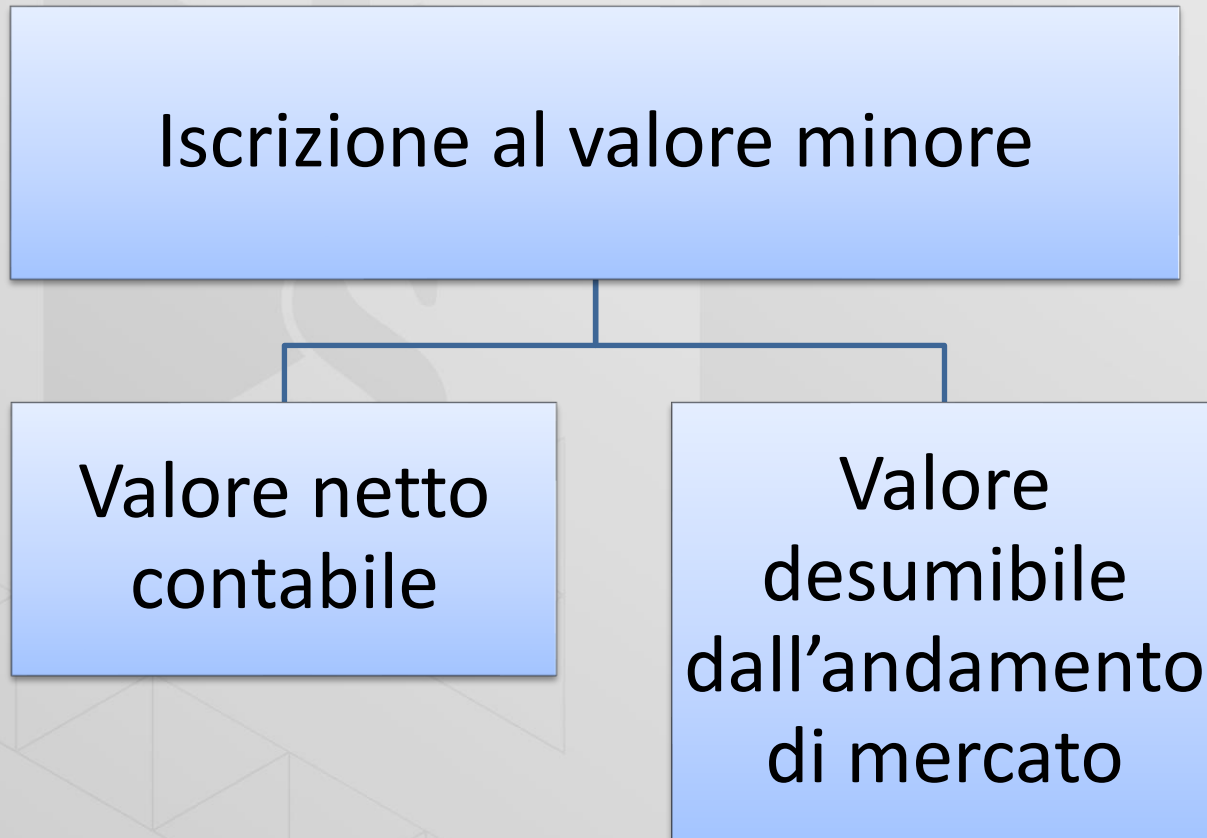
Rivalutazioni 2020 e 2021

- il Decreto Liquidità (**art. 12 ter D.L. 23/2020**), ha previsto la possibilità di effettuare la rivalutazione c.d. “ordinaria”, riproposta dall’**art. 1, commi 696 e ss. della Legge di bilancio 2020**, nei bilanci dell’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021.
- La rivalutazione disposta dalla Legge di bilancio 2020 prevede il versamento di un’imposta sostitutiva del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per quelli non ammortizzabili. Il saldo attivo di rivalutazione, invece, può essere affrancato con il versamento di un’ulteriore imposta sostitutiva del 10%. Il versamento degli importi può tuttavia avvenire anche in 3 rate, ovvero 6 rate se gli importi complessivi superano i 3 milioni di euro.

Quadro degli incrementi



Le dismissioni



- 1. trasferimento nell'attivo circolante
- 2. Interruzione dell'ammortamento

Le dismissioni

- Confronto tra VALORE NETTO CONTABILE e PREZZO DI CESSIONE
- $P.V. > V.N.C.$ → Plusvalenza → altri ricavi e proventi A.5
- $P.V. < V.N.C.$ → Minusvalenza → Oneri diversi di gestione B.14

Informazioni in nota integrativa (art.2427)

Il c.c. prevede che nella Nota Integrativa siano indicati:

- I **criteri di valutazione** adottati (art.2427);
- Le **eventuali modifiche dei criteri di ammortamento** (art.2426);
- Il **costo** del cespite e precedenti **ammortamenti, svalutazioni/rivalutazioni** (art.2427);
- I **movimenti intervenuti nell'esercizio** (acquisti/vendite, ammortamenti, svalutazioni/rivalutazioni, spostamenti ad altra voce); le immobilizzazioni esistenti alla fine dell'esercizio (art.2427);
- L'ammontare degli **oneri finanziari iscritti all'attivo**.

Le informazioni in Nota Integrativa (OIC 16)

L'OIC 16 prevede che nella Nota Integrativa:

- sia **specificato ogni tipo di gravame** esistente sulle immobilizzazioni materiali;
- Siano **esposti gli impegni di acquisto** verso fornitori di immobilizzazioni materiali;
- Sia **indicato l'ammontare dei cespiti scarsamente utilizzati** in relazione alla normale capacità produttiva e ai **criteri di valutazione dei cespiti temporaneamente non utilizzati**.