

**REPUBBLICA DI SAN MARINO**

**PRINCIPIO CONTABILE N. 6**

**LE IMMOBILIZZAZIONI TECNICHE**

Statuito dal Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili nella seduta dell'11.09.2018

## INDICE

### **PREMESSA**

**FINALITÀ DEL PRINCIPIO** ..... 1

**AMBITO DI APPLICAZIONE** ..... 2

**DEFINIZIONI** ..... 3-19

**CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI** ..... 20-40

### **RILEVAZIONE E VALUTAZIONE**

**Considerazioni generali**..... 41-44

**Costo d'acquisto** ..... 45-47

**Costi accessori d'acquisto** ..... 48-49

**Immobilizzazioni costruite in economia** ..... 50-51

**Oneri finanziari** ..... 52-54

**Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica** ..... 55

**Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito** ..... 56-57

### **DISPOSIZIONI SPECIFICHE RELATIVE ALLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**

**Oneri pluriennali** ..... 58

*Costi di impianto e ampliamento* ..... 59-64

*Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità* ..... 65-68

#### **Beni immateriali**

*Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno* ..... 69-75

*Concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili* ..... 76-80

**Avviamento** ..... 81-82

**Immobilizzazioni in corso e acconti** ..... 83

**Altre immobilizzazioni immateriali** ..... 84

*Diritto di usufrutto su azioni* ..... 85

*Costi di software* ..... 86

*Costi accessori su finanziamenti* ..... 87

*Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi* ..... 88

*Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti* ..... 89

### **DISPOSIZIONI SPECIFICHE RELATIVE ALLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

**Ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti** ..... 90-92

**Manutenzioni e riparazioni** ..... 93-94

**Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi** ..... 95-96

<b>AMMORTAMENTO</b> .....	<b>97-106</b>
<b>Piano di ammortamento</b> .....	107-113
<b>Metodi di ammortamento</b> .....	114-115
<b>Modifica del piano di ammortamento</b> .....	116
<b>Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale</b> .....	117
<b>CASI PARTICOLARI</b>	
<b>Rivalutazione</b> .....	118-122
<b>Cespiti destinati alla vendita e beni obsoleti</b> .....	123-124
<b>Alienazioni</b> .....	125
<b>Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni</b> .....	126-128
<b>Permuta o pagamento con altra immobilizzazione</b> .....	129-130
<b>Perdite e danni per eventi estranei all'attività imprenditoriale e relativi rimborsi</b> .....	131
<b>DETERMINAZIONE DELLE PERDITE DUREVOLI DI VALORE</b> .....	<b>132-134</b>
<b>Indicatori di potenziali perdite di valore</b> .....	135-137
<b>Valutazione della recuperabilità delle immobilizzazioni</b> .....	138-142
<b>Ripristino del costo</b> .....	143
<b>NOTA INTEGRATIVA</b> .....	<b>144-149</b>
<b>APPENDICE A - LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA</b>	
<b>APPENDICE B - ALBERO DELLE DECISIONI PER RILEVARE LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE</b>	

## PREMESSA

L'Organismo italiano di contabilità (OIC) presenta i principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali nel documento n. 16 ed a quelle immateriali nel documento n. 24; la Commissione Principi contabili in seno all'ODCEC della Repubblica di San Marino, invece, ha scelto di unificare le due trattazioni, per i motivi qui di seguito indicati.

La Legge sulle Società all'art. 81 detta le regole generali di valutazione delle immobilizzazioni, senza alcuna distinzione fra le materiali e le immateriali, seguendo i principi di ragioneria, che individuano come immobilizzazioni tecniche i fattori della produzione a lungo ciclo di utilizzo. Inoltre, come verrà spiegato nel corso del presente documento, le modalità di contabilizzazione rispondono a criteri identici e legati al concetto di "vita utile" del fattore.

Infine, il valore attribuibile agli immobilizzi materiali è strettamente legato ai loro servizi produttivi, talché, in mancanza di questi ultimi, la "materialità" del fattore - e quindi la sua esistenza fisica - è del tutto irrilevante ai fini della sua rappresentazione in bilancio fra gli immobilizzi.

L'aver accomunato la trattazione contabile di entrambi gli immobilizzi tecnici ha spinto la Commissione a considerare nel medesimo documento anche la problematica relativa al fenomeno del possibile "durevole minor valore" di tali immobilizzi, previsto dal n. 3 del primo comma dell'art. 81. Questa norma corrisponde pressoché integralmente all'art. 2426 del codice civile italiano, comma 1, n. 3.

L'OIC tratta l'argomento nel documento n. 9 (seconda serie), comprendendo sia i valori degli immobilizzi materiali, sia quelli degli immateriali; si è ritenuto pertanto opportuno inserire l'argomento direttamente nel documento che tratta le immobilizzazioni tecniche.

A differenza della scelta fatta dall'Organismo italiano di contabilità, però, la Commissione ha ritenuto opportuno ispirarsi alle motivazioni originarie della norma introdotta in Italia dal d.lgs 127/1991 e a San Marino dalla Legge sulle Società. In particolare, la Commissione ha tenuto presente quanto indicato dalla Relazione accompagnatoria al progetto di decreto delegato, che riconosce come destinatari principali delle regole riguardanti il possibile minor valore rispetto a quello contabile gli immobilizzi non suscettibili di ammortamento, in quanto a vita utile illimitata. Solo in casi eccezionali è previsto che tale regola venga utilizzata per i cespiti ammortizzabili. Si ritiene che la scelta fatta dalla Commissione sia consona rispetto alla prevalente struttura delle imprese sammarinesi.

In secondo luogo, la lettera della legge, secondo la quale *«l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore»* si riferisce al valore attribuibile alla singola immobilizzazione tecnica. L'OIC 9 suggerisce due metodologie atte a stimare la presenza di valore durevolmente inferiore a quello netto contabile, la prima delle quali si basa sull'attualizzazione dei flussi di cassa positivi e negativi derivanti dall'utilizzo dell'oggetto da valutare. La seconda, invece, fa riferimento al concetto di "capacità di ammortamento" da parte della società riferibile a tale oggetto. La Commissione ha ritenuto di non prendere in considerazione il primo di tali metodi perché difficilmente applicabile, soprattutto alle imprese di minori dimensioni (assolutamente prevalenti nella Repubblica di San Marino). Occorre inoltre considerare che lo stesso OIC, nel trattare l'argomento con riferimento alle imprese di minori dimensioni, ha considerato frequente l'ipotesi in cui l'unità generatrice dei flussi di cassa possa essere individuata nell'intera azienda. Anche utilizzando il metodo della capacità di ammortamento, peraltro, potrebbe non essere fattibile il riferimento al singolo cespite; in questo caso occorre riferirsi ai ricavi dell'intero complesso aziendale.

Infine, rispetto alle soluzioni adottate dai principi contabili italiani con riferimento agli immobilizzi acquisiti a titolo gratuito, la Commissione ha ritenuto di adottare lo stesso criterio sia per gli immobilizzi materiali che per quelli immateriali. Infatti, la motivazione addotta dall'OIC per escludere la possibilità di iscrivere nell'attivo gli immobilizzi immateriali acquisiti a titolo gratuito è la seguente: *«I beni immateriali ricevuti a titolo gratuito non sono capitalizzabili, sia per la mancanza del sostenimento del costo di acquisto sia perché generalmente non è possibile individuare elementi valutativi attendibili»*. Ad avviso della Commissione, detta motivazione non è condivisibile, in quanto un bene immateriale, pur non avendo un costo di acquisto, come del resto per quello materiale gratuitamente acquisito, può ben avere un valore di mercato attendibilmente stimato. È ovvio che ove tale valore non sia identificabile, l'immobilizzo immateriale non verrà registrato in contabilità, se non, eventualmente, per memoria (ad un valore simbolico).

## FINALITÀ DEL PRINCIPIO

1. Il principio contabile n. 6 ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione delle immobilizzazioni tecniche, nonché le informazioni da presentare nella nota integrativa.

## AMBITO DI APPLICAZIONE

2. Il presente principio è destinato alle società che redigono i bilanci in base alle disposizioni della Legge sulle Società.

## DEFINIZIONI

3. Le *immobilizzazioni tecniche* sono costituite da fattori della produzione, materiali ed immateriali, la cui utilità si protrae per più di un esercizio. Fanno parte dell'organizzazione permanente delle imprese. Il riferirsi a fattori e condizioni duraturi non è caratteristica intrinseca alle immobilizzazioni come tali, bensì alla loro destinazione. Esse sono normalmente impiegate come strumenti di produzione del reddito della gestione caratteristica e non sono, quindi, destinate alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa.
4. Le immobilizzazioni tecniche si distinguono in immobilizzazioni materiali ed immobilizzazioni immateriali. Queste ultime a loro volta si suddividono in oneri pluriennali, beni immateriali, avviamento.
5. Gli *oneri pluriennali* sono costi che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti, e sono diversi dai beni immateriali e dall'avviamento. Gli oneri pluriennali sono contraddistinti dal fatto di non poter essere oggetto di autonomo trasferimento e generalmente hanno caratteristiche più difficilmente determinabili, con riferimento alla loro utilità pluriennale, rispetto ai beni immateriali veri e propri. Essi comprendono i costi di impianto e di ampliamento, i costi della ricerca applicata e i costi di sviluppo, i costi di pubblicità e altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale.
6. I beni immateriali sono beni, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:
  - a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure
  - b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili.
7. Si definisce *avviamento* l'attitudine di un'azienda a produrre utili che derivino o da fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo, ovvero da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione dei beni in un sistema efficiente.

L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso (in seguito all'acquisto di un'azienda o ramo d'azienda v. paragrafo 81).

Ai fini della sua iscrizione e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa

sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, ecc.

8. Le immobilizzazioni tecniche possono essere acquisite dall'esterno o prodotte internamente all'azienda. In quest'ultimo caso, se alla fine dell'esercizio non sono ultimate e quindi non sono in grado di essere utilizzate, vanno iscritte nella voce immobilizzazioni in corso; ad esse sono equiparati gli acconti versati a fornitori di immobilizzazioni, in quanto considerati crediti in natura e non pecuniari.
9. Il *valore netto contabile* di un'immobilizzazione è il valore al quale essa è iscritta in bilancio, al netto di ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio e di esercizi precedenti.
10. L'*ammortamento* è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale.
11. Il *valore iniziale* da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e, se determinabile, il suo presumibile valore *residuo* al termine del periodo di vita utile. Si precisa che gli oneri pluriennali, per loro natura, non hanno alcun valore di realizzazione al termine della vita utile.
12. Il *valore residuo* di un bene è il valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.
13. La *vita utile* è il periodo di tempo durante il quale l'impresa prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione. Può essere determinata anche attraverso le quantità di unità di prodotto (o misura equivalente) che si stima poter ottenere tramite l'uso dell'immobilizzazione.
14. La *svalutazione* è la riduzione del valore contabile di un'immobilizzazione per adeguarla al valore recuperabile.
15. La *perdita durevole di valore* è la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile.
16. Il *valore recuperabile* è il maggiore tra il presumibile valore realizzabile tramite alienazione ed il suo valore in uso.
17. Il *valore realizzabile tramite l'alienazione* è il prezzo che la società, nelle specifiche condizioni in cui si trova, presume di poter realizzare dalla vendita del cespite. Tale valore può essere preso in considerazione solo se stimabile in modo attendibile e se non vi sono elementi ostativi all'alienazione stessa, come ad esempio la necessità per l'impresa di continuare ad utilizzare il cespite.
18. Il *valore d'uso* è il valore che potrà essere recuperato tramite l'uso dell'immobilizzazione; poiché il recupero avviene con gli ammortamenti, detto valore è, quindi, quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà, secondo una ragionevole aspettativa, adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilizzo dell'immobilizzazione.
19. La *capacità di ammortamento* di un dato esercizio è determinata, confrontando il margine economico che la gestione genera, al lordo degli ammortamenti, con gli ammortamenti stessi. Semplificando, il calcolo potrebbe essere determinato aggiungendo gli ammortamenti alla differenza fra valore e costo della produzione: se il risultato è positivo, si presume l'esistenza di capacità di ammortamento, ancorché parziale.  
Se la società dispone di un sistema di contabilità analitica, la capacità di ammortamento potrebbe essere più propriamente calcolata, sottraendo dai ricavi di vendita dei prodotti ottenuti con uno o

più immobilizzi tutti i costi industriali, esclusi gli ammortamenti degli immobilizzi stessi e confrontando tale differenza con gli ammortamenti (si confronti in tal proposito quanto indicato al par. 142).

## **CLASSIFICAZIONE E CONTENUTO DELLE VOCI**

20. L'articolo 77 della Legge sulle Società prevede che le immobilizzazioni immateriali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BI con la seguente classificazione:

- 1) *costi di impianto e di ampliamento;*
- 2) *costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità;*
- 3) *diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;*
- 4) *concessioni, licenze, marchi e diritti simili;*
- 5) *avviamento, se acquisito a titolo oneroso;*
- 6) *immobilizzazioni in corso e acconti.*
- 7) *altre.*"

21. La voce BI1 "*costi di impianto e di ampliamento*" può comprendere:

- i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative imposte e tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili;
- i costi di "*start-up*" (solo qualora siano soddisfatte le specifiche condizioni di cui al paragrafo 61). Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una nuova attività, quali ad esempio un nuovo ramo d'azienda, un nuovo centro commerciale per una società che opera nella grande distribuzione, un nuovo processo produttivo, ecc. Tra questi costi sono pertanto compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, i costi di assunzione e di addestramento del nuovo personale, i costi di allacciamento di servizi generali, quelli sostenuti per riadattare uno stabilimento esistente, ecc.;
- i costi relativi all'ampliamento della società, inteso non già come il naturale processo di accrescimento quantitativo e qualitativo dell'impresa, ma come una vera e propria espansione della stessa in direzioni ed in attività precedentemente non perseguite, ovvero verso un ampliamento anche di tipo quantitativo ma di misura tale da apparire straordinario e che pertanto attiene ad un nuovo allargamento dell'attività sociale. Esempi di tali costi sono le spese per aumento di capitale sociale; le spese per operazioni di trasformazione, fusione, scissione; eccetera;
- i costi di avviamento di impianti di produzione qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 64;
- i costi di addestramento e di qualificazione del personale qualora siano soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo 62.

22. La voce BI2 "*costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità*" può comprendere:

- i costi per la ricerca applicata e i costi di sviluppo, riferiti allo specifico prodotto o processo chiaramente definito e solo quando sono soddisfatte le condizioni previste al paragrafo 67;
- i costi di pubblicità solo quando sono soddisfatte le condizioni previste al paragrafo 68;
- i costi relativi alla fase di realizzazione interna di uno specifico progetto, fintantoché non sia ragionevolmente certo l'ottenimento della piena titolarità del diritto.

23. La voce BI3 "*diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*" può comprendere:

- i costi sia di produzione interna sia di acquisizione esterna dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti industriali;

- i costi per l'acquisizione o la produzione di brevetti per modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali;
- i costi per i diritti in licenza d'uso di brevetti;
- i costi relativi all'acquisto a titolo di proprietà del *software* applicativo;
- i costi relativi all'acquisto a titolo di licenza d'uso del *software* applicativo sia a tempo determinato che a tempo indeterminato;
- i costi sostenuti per la produzione ad uso interno di un *software* applicativo tutelato ai sensi della legge sui diritti d'autore;
- i costi di *know-how*, sia nel caso in cui sono sostenuti per la produzione interna che nel caso di acquisto da terzi, quando è tutelato giuridicamente.

I diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno possono essere trasmessi con licenza d'uso. Sebbene i diritti siano assimilabili dal punto di vista utilizzativo, è evidente che il brevetto implica un concetto di trasferibilità e di proprietà (anche se limitata nel tempo) che la licenza d'uso normalmente non ha. Tuttavia, privilegiando gli aspetti sostanziali e considerando l'utilizzo economico del bene immateriale, è preferibile classificare nella stessa voce BI3 anche le licenze d'uso per brevetti e beni simili.

24. La voce BI4 “*concessioni, licenze, marchi e diritti simili*” può comprendere:

- i costi per l'ottenimento di concessioni su beni di proprietà degli enti concedenti (sfruttamento in esclusiva di beni pubblici quali ad esempio il suolo demaniale);
- i costi per l'ottenimento di concessioni per esercizio di attività proprie degli enti concedenti (gestione regolamentata di alcuni servizi pubblici quali ad esempio trasporti, parcheggi, ecc.);
- i costi di *know-how* per la tecnologia non brevettata;
- i costi per l'acquisto di marchi;
- i costi per la produzione interna di un marchio (vedi paragrafo 80);
- i costi per i diritti di licenza d'uso dei marchi.

25. La voce BI5 “*avviamento*” comprende l'avviamento che soddisfa le condizioni per l'iscrizione enunciate al paragrafo 81.

26. Nella voce BI6 “*immobilizzazioni in corso e acconti*” si possono comprendere:

- beni immateriali in corso di realizzazione (ad esempio, i costi di realizzazione interna di uno specifico bene immateriale quando diventa ragionevolmente certo l'ottenimento della piena titolarità del diritto);
- acconti a fornitori per anticipi riguardanti l'acquisizione di immobilizzazioni immateriali.

27. Nella voce BI7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali si possono iscrivere eventuali costi capitalizzabili che, per la loro differente natura, non trovano collocazione in altre voci appartenenti alla voce BI.

A titolo esemplificativo possono essere ricompresi i seguenti costi:

- il costo corrisposto per acquisire l'usufrutto su azioni (paragrafo 85);
- il costo per la realizzazione interna di un *software* applicativo “non tutelato” (nei limiti previsti dal paragrafo 86);
- i costi accessori su finanziamenti (nei limiti previsti dal paragrafo 87);
- i costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ossia senza una autonoma funzionalità) (paragrafo 88);
- i costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti nei limiti previsti dal paragrafo 89.



28. L'articolo 77 della Legge sulle Società prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII con la seguente classificazione:
- 1) *terreni e fabbricati*;
  - 2) *impianti e macchinari*;
  - 3) *attrezzature industriali e commerciali*;
  - 4) *altri beni*;
  - 5) *immobilizzazioni in corso e acconti.*”
29. La voce BII1 “*terreni e fabbricati*” può comprendere:
- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
  - fabbricati industriali (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
  - fabbricati civili, che si riferiscono ad immobilizzazioni materiali che non sono strumentali per l'attività della società ma che rappresentano un investimento di mezzi finanziari oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili ad uso abitativo civile termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie); accoglie inoltre immobili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
  - costruzioni leggere (ad esempio: tettoie, baracche, costruzioni precarie e simili).
30. La voce BII2 “*impianti e macchinari*” può comprendere:
- impianti generici: sono gli impianti non legati alla tipica attività della società (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);
  - impianti specifici: sono gli impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda
  - altri impianti (ad esempio: forni e loro pertinenze);
  - macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (automatico) ovvero con ausilio di persone (non automatico) determinate operazioni.
31. La voce BII3 “*attrezzature industriali e commerciali*” può comprendere:
- attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio: attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);
  - attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.
32. La voce BII4 “*altri beni*” può comprendere:
- mobili (ad esempio: mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, di officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);
  - macchine d'ufficio (ad esempio: macchine ordinarie ed elettroniche);
  - automezzi (ad esempio: autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
  - imballaggi da riutilizzare.

33. La voce BII5 *“immobilizzazioni in corso e acconti”* può comprendere:
- immobilizzazioni materiali in corso di costruzione;
  - acconti a fornitori per l’acquisizione di immobilizzazioni materiali.
34. Le immobilizzazioni materiali ed i beni immateriali che la società decide di destinare alla vendita sono classificati separatamente dalle immobilizzazioni, ossia in un’apposita voce dell’attivo circolante. Tale riclassifica è effettuata se sussistono i seguenti requisiti:
- le immobilizzazioni sono vendibili alle loro condizioni attuali o non richiedono modifiche tali da differirne l’alienazione;
  - la vendita appare altamente probabile alla luce delle iniziative intraprese, del prezzo previsto e delle condizioni di mercato;
  - l’operazione dovrebbe concludersi nel breve termine.
35. Per ciascuna voce delle immobilizzazioni va indicato nell’attivo dello stato patrimoniale il valore al netto degli ammortamenti e delle svalutazioni, salva la facoltà prevista dal principio contabile n. 2<sup>1</sup>.
36. La voce del conto economico A4 *“Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”* comprende tutti i costi capitalizzati, che danno luogo ad iscrizioni all’attivo dello stato patrimoniale nelle voci delle classi BI *“Immobilizzazioni immateriali”* e BII *“Immobilizzazioni materiali”*, purché si tratti di costi interni (ad esempio, costi di personale, ammortamenti), oppure di costi esterni (ad esempio, acquisti di materie e materiali vari) sostenuti per la fabbricazione, con lavori interni, di beni classificati nelle immobilizzazioni materiali ed immateriali (ad esempio, un impianto costruito all’interno della società, con personale della medesima). Pertanto, gli importi imputati alla voce A4 sono stati già rilevati in una o più voci della voce B *“Costi della produzione”*.
37. Gli ammortamenti sono iscritti nel conto economico, tra i costi della produzione, nelle voci B10a) *“ammortamento delle immobilizzazioni immateriali”* e B10b) *“ammortamento delle immobilizzazioni materiali”*.
38. Per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata l’articolo 85 comma 2 della Legge sulle Società prevede che: *“lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell’articolo 77 con lettera maiuscola e con numeri romani”*. Pertanto, le immobilizzazioni immateriali e materiali sono espone nell’attivo dello stato patrimoniale per i rispettivi totali.
39. Le plusvalenze o le minusvalenze derivanti da alienazioni di immobilizzazioni tecniche sono iscritte nel conto economico nella voce A5 *“altri ricavi e proventi”*, o nella voce B14 *“oneri diversi della gestione”* se trattasi di alienazioni derivanti dalla fisiologica sostituzione degli immobilizzi tecnici per il deperimento economico-tecnico da essi subito nell’esercizio della normale attività produttiva della società.  
Se le plusvalenze o le minusvalenze hanno natura straordinaria sono iscritte nella gestione straordinaria nella voce E20 *“proventi”* o nella voce E21 *“oneri”*. (cfr. Principio contabile n. 2 *“Composizione e schemi del bilancio d’esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi”*).
40. Le perdite durevoli di valore sono rilevate nel conto economico nella voce B10c), se riconducibili alla gestione ordinaria, o nella voce E21, se di natura straordinaria. Analogamente, i ripristini di valore sono rilevati nella voce A5 se la precedente perdita di valore era riconducibile alla gestione ordinaria, o nella voce E20 se la precedente perdita di valore era di natura straordinaria.

---

<sup>1</sup> *“È possibile, per le immobilizzazioni ammortizzabili, anche l’indicazione nell’attivo, in distinte colonne, del valore lordo, dell’ammortamento già operato e del valore netto”*.

## RILEVAZIONE E VALUTAZIONE

### Considerazioni generali

41. L'articolo 81, comma 1, numero 1 della Legge sulle Società prevede che *“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 all'immobilizzazione, 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 (si cfr. Principio contabile n. 1, par. 3).
42. In generale, sono capitalizzabili solo i costi sostenuti per l'acquisto o la costruzione di nuovi cespiti e per migliorare, modificare, ristrutturare o rinnovare cespiti già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e dimostrabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti per i quali sono sostenuti ovvero ne prolunghino la vita utile.
43. Ovviamente, i costi iscritti in precedenti esercizi nel conto economico non possono essere ripresi e capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale, in conseguenza di condizioni che non sussistevano all'epoca e che pertanto non ne avevano consentito la capitalizzazione. In una fattispecie del genere, se la società dovesse continuare anche nell'esercizio successivo a sostenere costi del medesimo tipo per le stesse ragioni (per esempio, perché il progetto avviato non è stato ancora completato), la capitalizzazione dei costi potrà aver inizio solamente a far tempo dal momento in cui tutte le condizioni necessarie per la capitalizzazione sono soddisfatte. Conseguentemente, i costi soggetti a tale trattamento sono solamente quelli sostenuti da quel momento in avanti.
44. Normalmente le immobilizzazioni acquisite esternamente sono rilevate in contabilità alla data in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà sia se acquisite a titolo oneroso che gratuito<sup>2</sup>. In alcuni casi i beni sono iscritti avendo riguardo al trasferimento dei relativi rischi e benefici per la rilevanza che tale momento ha nell'ambito di tali operazioni. Pertanto nei casi in cui non sia trasferita la piena proprietà o siano poste particolari condizioni, la rilevazione in contabilità dell'immobilizzazione avviene nel momento in cui sono assunti sostanzialmente tutti i rischi e benefici connessi alla sua acquisizione.
- Le immobilizzazioni tecniche in corso di costruzione sono rilevate in contabilità alla data di chiusura dell'esercizio, con contropartita la voce A4 *“Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”*. Esse rimangono iscritte come tali fino alla chiusura dell'esercizio nel quale il bene può essere utilizzato; a tale data l'immobilizzazione è riclassificata nella specifica voce dell'attivo.
- Gli acconti versati ai fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni sono rilevati in contabilità alla data in cui tali importi sono corrisposti e sono iscritti direttamente nella voce *Immobilizzazione in corso e acconti*, senza passare, ovviamente, dal conto economico.

### Costo d'acquisto

45. Il valore originario delle immobilizzazioni è pari al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene. Tale costo comprende il costo d'acquisto, i costi accessori d'acquisto e tutti i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca bene duraturo per la società.
46. Il costo d'acquisto è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto da corrispondere al fornitore del bene, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

---

<sup>2</sup> Ovviamente, gli oneri pluriennali non rientrano fra le immobilizzazioni acquisibili a titolo gratuito.

47. Il costo effettivamente sostenuto include l'onere per l'imposta sulle importazioni. Gli sconti incondizionati in fattura sono portati a riduzione del costo.

### **Costi accessori d'acquisto**

48. I costi accessori d'acquisto comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che sono sostenuti affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.
49. Alcuni costi accessori d'acquisto che concorrono a formare il costo iniziale delle immobilizzazioni sono, a puro titolo esemplificativo:
- a) per gli immobili: i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto; le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto; i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto; gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario; i compensi di mediazione;
  - b) per gli impianti e macchinari: i costi di progettazione; i trasporti; dazi su importazione; i costi di installazione; i costi ed onorari di perizie e collaudi; i costi di montaggio e posa in opera; i costi di messa a punto;
  - c) per i mobili: il trasporto e i dazi su importazione.

### **Immobilizzazioni costruite in economia**

50. Il costo iniziale di un cespite totalmente o parzialmente costruito in economia è il costo di produzione inclusivo dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e dei costi indiretti di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite, sostenuti durante il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione.
51. I costi di natura straordinaria sostenuti durante la costruzione dei cespiti (ad esempio: scioperi, incendi o eventi connessi a calamità naturali, come alluvioni, terremoti, ecc.) non sono capitalizzabili e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui si sostengono.

### **Oneri finanziari**

52. 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.
53. Poiché le immobilizzazioni tecniche costituiscono parte dell'organizzazione permanente della società e producono redditi solo quando sono in funzione, gli oneri finanziari sostenuti per la loro produzione interna o presso terzi possono essere capitalizzati nei termini indicati nel paragrafo successivo.
54. La capitalizzazione degli oneri finanziari può essere effettuata quando ricorrono tutte le seguenti condizioni, nei limiti applicabili alla specifica fattispecie:
- a) Si capitalizzano gli oneri finanziari effettivamente sostenuti ed oggettivamente determinabili<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Il documento OIC 16 prevede che gli oneri finanziari sono capitalizzabili entro il limite del valore recuperabile del bene: ciò vale, ovviamente, per tutti i costi capitalizzati, in quanto la verifica dell'eventuale valore durevolmente inferiore del bene avviene a fine esercizio confrontando il suo costo industriale pieno al netto degli

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.

- 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.

Per quanto riguarda gli oneri finanziari relativi a fondi presi a prestito genericamente, l'ammontare degli oneri finanziari maturati su tali fondi è capitalizzabile nei limiti della quota attribuibile alle immobilizzazioni in corso di costruzione. Tale ammontare è determinato applicando un tasso di capitalizzazione ai costi sostenuti corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari netti relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dagli eventuali finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione.

- c) Sono capitalizzabili solo gli interessi maturati durante il periodo di produzione. Per periodo di produzione si intende il periodo che va dal pagamento ai fornitori di beni e servizi relativi alla immobilizzazione tecnica 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, se l'interruzione deriva da fenomeni straordinari e quindi non è inerente al normale processo di produzione del bene.

### **Immobilizzazioni che costituiscono una unità economico-tecnica**

55. Quando l'immobilizzazione è una unità economico-tecnica, cioè un assieme di beni tra loro coordinati in una logica tecnico-produttiva (ad esempio, una linea di produzione o uno stabilimento), il suo costo di acquisto si riferisce all'intera unità nel suo complesso; in tali casi occorre determinare i valori dei singoli cespiti che la compongono per: (a) distinguere i cespiti soggetti ad ammortamento da quelli che non lo sono, e (b) individuare la diversa durata della loro vita utile. Il valore dei singoli cespiti è determinato ripartendo il costo di acquisto dell'unità economico-tecnica sulla base dei rispettivi prezzi correnti di mercato, tenuto conto del loro stato d'uso.<sup>4</sup>

### **Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito**

56. Le immobilizzazioni materiali ed i beni immateriali acquisiti a titolo gratuito sono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile agli stessi alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché gli stessi possano essere durevolmente ed utilmente inseriti 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".

---

ammortamenti con il valore recuperabile.

<sup>4</sup> Nel caso in cui l'unità economico-tecnica sia costruita in economica, la contabilità analitica dovrà evidenziare i costi riferibili ai singoli elementi che la costituiscono.

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

## **DISPOSIZIONI SPECIFICHE RELATIVE ALLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI**

### **Oneri pluriennali**

58. Gli oneri pluriennali possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale solo se:
- è dimostrata la loro utilità futura;
  - esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società;
  - è stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.

### ***Costi di impianto e ampliamento***

59. I *costi di impianto e di ampliamento* sono gli oneri che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (cosiddetti *costi di start-up*) o quella di accrescimento della capacità operativa.
60. La rilevazione iniziale *dei costi di impianto e di ampliamento* nell'attivo dello stato patrimoniale è consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende, oltre a quanto già previsto al par. 58. Ad esempio, i costi per la costituzione di una rete commerciale dovranno trovare correlazione logica nelle aspettative di vendita dei prodotti che a tale rete verranno affidati; la capitalizzazione dei costi inerenti un aumento di capitale sociale dovrà trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'impresa; i costi relativi alla costituzione della società troveranno ragione di capitalizzazione nella misura in cui le aspettative reddituali di tale nascente società siano positive. La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è uno strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento del conto economico della società di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è l'automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.
61. I *costi di start-up* sono imputati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi possono essere capitalizzati quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:
- i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di *start-up* non possono essere capitalizzati);
  - il principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.
62. I *costi di addestramento e di qualificazione* del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Essi possono essere capitalizzati soltanto quando assimilabili ai costi di *start-up* e sostenuti in relazione ad un'attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività. Tali costi sono altresì differibili se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società. Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano industriale approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società

di generare flussi di ricavi futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.

63. I *costi straordinari di riduzione del personale* (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili sono capitalizzabili nell'attivo patrimoniale a condizione che esista un piano industriale approvato dagli amministratori da cui risulti la previsione di riduzione dei costi (senza che ciò influenzi negativamente il fatturato), tale da compensare integralmente le quote di ammortamento dei costi capitalizzati.
64. I *costi di avviamento di impianti di produzione* sono costituiti dalla differenza tra i costi di produzione dei beni o servizio oggetto dell'attività della società generati da impianti a regime e quelli rilevati durante la fase di avviamento di un impianto. Tali costi, se rilevati mediante un idoneo sistema di contabilità industriale, possono essere capitalizzati tra i costi di impianto e di ampliamento se vi sono fondate aspettative che essi siano recuperabili tramite flussi di ricavi futuri sufficienti a coprire tutti i costi, incluso l'ammortamento. La capitalizzazione di tali costi è ammessa sino al momento della messa a regime dell'impianto (normalmente, l'inizio della produzione commerciale) e, comunque, non oltre il normale periodo di avviamento dello stesso previsto dal suo costruttore. I costi diretti sostenuti per il collaudo di macchinari, impianti, ecc., prima che essi siano pronti per l'utilizzo in produzione, nonché i costi sostenuti per la progettazione di un nuovo impianto sono capitalizzati, assieme al costo dei relativi cespiti, nella specifica voce delle immobilizzazioni materiali.

#### ***Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità***

65. La *ricerca di base* è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società. Pertanto, i costi sostenuti per la *ricerca di base* sono costi di periodo e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.
66. La *ricerca applicata* o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.  
Lo *sviluppo* è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.  
I *costi di ricerca applicata e sviluppo* capitalizzati nell'attivo patrimoniale sono composti: dagli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dall'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo; dai costi indiretti, diversi dai costi generali ed amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo; dagli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.
67. La sola attinenza a specifici progetti di ricerca e sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche:
- *essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili.* Ciò equivale a dire che la società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di ricerca e sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione

quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico;

- *essere riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possiede o possa disporre delle necessarie risorse.* La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano della società che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità della società di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, la società dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto;
- *essere recuperabili,* cioè la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

68. I *costi di pubblicità* sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. Tuttavia, essi possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una nuova attività produttiva, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale *core business*) che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.

## **Beni immateriali**

### ***Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno***

69. I *brevetti industriali* rappresentano il diritto esclusivo, tutelato dalle norme di legge, di sfruttamento di un'invenzione.

I *brevetti per i modelli di utilità e per modelli e disegni ornamentali* sono le invenzioni atte a conferire a macchine o parti di esse, a strumenti, a utensili e ad oggetti di uso in genere, una particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego.

70. I *brevetti* acquisiti sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale nell'esercizio in cui si realizza il passaggio del titolo di proprietà del brevetto. Si capitalizzano il costo di acquisto e i costi accessori, compresi i costi di progettazione e i costi per gli studi di fattibilità necessari per l'adattamento del brevetto e per la sua effettiva implementazione nel contesto operativo e produttivo.

Se il contratto di acquisto del brevetto prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale (*una tantum*), anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali il solo costo pagato inizialmente. Gli ammontari parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano tra i costi di acquisto, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

71. I brevetti realizzati internamente comprendono il costo di produzione interna e i costi accessori relativi alla domanda ed all'ottenimento del brevetto, nei limiti in cui anche tali costi potranno essere recuperati attraverso l'utilizzo dello stesso.

72. Le somme *una tantum* erogate per l'acquisizione di brevetti in licenza d'uso sono ammortizzabili. Pertanto, l'onere pluriennale relativo al corrispettivo erogato *una tantum* (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici inferiori al periodo stimato di utilizzo del brevetto o comunque non correlati a tutta la



durata della tutela legale del brevetto, ma previsti per un periodo più breve, è iscritto tra i beni immateriali ed ammortizzato lungo tutta la durata legale del brevetto. Tuttavia, qualora, oltre la somma una tantum, si convenga anche il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (*royalties*), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.

73. I *diritti di autore* comprendono:

- le opere dell'ingegno di carattere creativo (che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia);
- altri mezzi multimediali di espressione, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione.

La tutela giuridica presuppone che l'opera abbia come destinazione specifica la rappresentazione intellettuale diretta ad una comunicazione, in quanto ciò che è oggetto di protezione non sono i principi scientifici o artistici contenuti bensì la forma di espressione (libro, opera cinematografica, esecuzione).

74. I *diritti di autore* si iscrivono nell'attivo dello stato patrimoniale quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- titolarità di un diritto esclusivo di edizione, rappresentazione ed esecuzione derivante da un diritto d'autore o da un contratto che attui la traslazione dei diritti stessi (contratto di edizione, di rappresentazione, di esecuzione, ecc.);
- possibilità di determinazione attendibile del costo di acquisizione dei diritti;
- recuperabilità negli esercizi successivi dei costi iscritti tramite benefici economici che si svilupperanno dallo sfruttamento dei diritti stessi.

Le possibilità che un diritto d'autore ha di generare benefici economici nel futuro, dipendono:

- dalle caratteristiche intrinseche dell'opera e del favore che essa può incontrare presso il pubblico;
- dall'effettiva pianificazione del suo concreto sfruttamento;
- dalle disponibilità di adeguate risorse finanziarie e produttive idonee a sostenere lo sfruttamento economico.

75. Poiché i diritti nascenti dall'utilizzazione delle opere dell'ingegno sono autonomamente trasferibili, i costi iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale possono essere rappresentati:

- dai costi di produzione interna;
- dai costi di acquisizione esterna.

Nel caso di produzione interna, per la capitalizzazione devono osservarsi i criteri illustrati in tema di ricerca e sviluppo, e valgono le osservazioni fatte nel paragrafo inerente ai brevetti. Nel caso di acquisto da terzi il costo iscrivibile è rappresentato dal costo di acquisto e dai costi accessori, anche nei casi in cui il pagamento di questo avvenga in maniera dilazionata. Tuttavia, se il contratto di acquisto del diritto d'autore prevede, oltre al pagamento del corrispettivo iniziale una tantum, anche il pagamento di futuri corrispettivi aggiuntivi commisurati agli effettivi volumi della produzione o delle vendite realizzati, è iscrivibile tra le immobilizzazioni immateriali solo l'ammontare relativo al costo di acquisto ed ai costi accessori. Gli ammontari, parametrati ai volumi della produzione o delle vendite, degli esercizi successivi si imputano a conto economico e non si capitalizzano, in quanto direttamente correlati ai ricavi dei medesimi esercizi.

### ***Concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili***

76. Le *concessioni* sono provvedimenti con i quali la pubblica amministrazione trasferisce ad altri soggetti i propri diritti o poteri, con i relativi oneri ed obblighi.

77. Le *licenze*, iscritte in questa voce, sono autorizzazioni con le quali si consente l'esercizio di determinate attività, anche regolamentate.
78. Il *marchio* (insieme alla ditta e all'insegna) è uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente, tra cui emblemi, parole, suoni e forme del prodotto o della sua confezione.
79. Le somme *una tantum* erogate per l'ottenimento di una licenza, di una concessione o di un marchio o altro diritto simile sono ammortizzabili. Pertanto, il relativo costo, indipendentemente dalle modalità di pagamento previste, è iscritto tra i beni immateriali. Tuttavia, qualora, oltre la somma *una tantum*, si conviene anche per il pagamento di una parte del corrispettivo sulla base di altri parametri, come ad esempio le percentuali di vendita (*royalties*), tale parte del corrispettivo (onere) è rilevato nel conto economico come costo d'esercizio.
80. È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquisito da terzi.  
I costi relativi al marchio prodotto internamente possono ricondursi essenzialmente ai costi interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di ricerca e sviluppo. Sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti per l'avvio del processo produttivo del prodotto tutelato dal marchio e per l'eventuale campagna promozionale.

### **Avviamento**

81. L'avviamento può essere generato internamente, ovvero può essere acquisito a titolo oneroso. L'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte le seguenti condizioni:
- è acquisito a titolo oneroso (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
  - ha un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
  - è costituito all'origine da oneri e costi ad utilità differita nel tempo, che garantiscano quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
  - è soddisfatto il principio della recuperabilità del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).
- L'avviamento generato internamente non è capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali poiché non sono rispettate le condizioni di cui all'articolo 77, c. 1 della Legge sulle Società (acquisizione a titolo oneroso).
82. L'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi: esso rappresenta una qualità dell'azienda.  
L'avviamento si iscrive quando sono soddisfatti i requisiti previsti dal paragrafo precedente.  
Il valore dell'avviamento si determina per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

### **Immobilizzazioni in corso e acconti**

83. Le immobilizzazioni immateriali rappresentate da acconti versati ai fornitori sono rilevate inizialmente nella voce BI6 "*immobilizzazioni in corso e acconti*", alla data in cui tali importi sono corrisposti.

Le immobilizzazioni immateriali in corso di realizzazione comprendono i costi interni ed esterni sostenuti per la realizzazione del bene.

I valori iscritti tra le immobilizzazioni in corso e acconti rimangono esposti al costo storico fino a quando non sia stata acquisita la titolarità del diritto o non sia stato completato il progetto. In quel momento, tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni immateriali ed assoggettati al processo di ammortamento.

### **Altre immobilizzazioni immateriali**

84. Come indicato nel paragrafo 27 nella voce BI7 “*altre*” immobilizzazioni immateriali possono essere ricompresi, a titolo esemplificativo, i costi di seguito riportati.

#### ***Diritto di usufrutto su azioni***

85. Il cessionario del diritto di usufrutto su azioni rileva inizialmente tra le “*altre*” immobilizzazioni immateriali il costo sostenuto per il diritto di godimento dei titoli comprensivo dei costi accessori.

#### ***Costi di software***

86. I costi sostenuti per la produzione interna del software applicativo “non tutelato” possono essere o imputati al conto economico nel periodo di sostenimento oppure possono essere rilevati inizialmente tra le “*altre*” immobilizzazioni immateriali se hanno dato luogo a programmi utilizzabili per un certo numero di anni all'interno della società che presentano le caratteristiche precisate successivamente. I costi capitalizzabili comprendono i costi diretti e indiretti nella misura in cui possano essere riferiti alla realizzazione del software.

La capitalizzazione dei costi inizia solamente dopo che la società sia ragionevolmente certa del completamento e dell'idoneità all'uso atteso del nuovo *software*. Tale momento potrà variare a seconda della natura del progetto. Se, ad esempio, il progetto ha un obiettivo specifico e si basa su di una tecnologia provata (ad esempio, un sistema di contabilità fornitori), la capitalizzazione può iniziare prima, ma comunque non prima che la fase di fattibilità sia completata (cioè quando inizia la fase di progettazione del sistema o il contratto con i terzi è firmato). Al contrario, se il progetto di software inerisce una tecnologia non sperimentata in precedenza ed ha un obiettivo ambizioso, la capitalizzazione è differita fintanto che la società ha concluso che il progetto è in grado di soddisfare le esigenze (generalmente non prima che la fase di progettazione sia completata).

Il *software* di base essendo strettamente correlato all'*hardware* è trattato alla stregua di una componente di un'immobilizzazione materiale.

#### ***Costi accessori su finanziamenti***

87. I costi accessori sostenuti per ottenere finanziamenti, quali le spese di istruttoria, l'imposta sostitutiva su finanziamenti a medio termine, e tutti gli altri costi iniziali sono capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale (e classificati nella voce “*altre*” immobilizzazioni immateriali). Se a seguito dell'istruttoria i finanziamenti non sono concessi, i costi iniziali sostenuti sono interamente imputati al conto economico.

#### ***Costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi***

88. I costi sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni presi in locazione dall'impresa (anche in *leasing*) sono capitalizzabili ed iscrivibili tra le “*altre*” immobilizzazioni immateriali se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi (ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità); altrimenti sono iscrivibili tra le “*Immobilizzazioni materiali*” nella specifica voce di appartenenza.

I costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in

cui il contratto di locazione (o *leasing*) cui si riferiscono cessa prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall'acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l'importo iscritto tra le "Immobilizzazioni immateriali" viene riclassificato tra le "Immobilizzazioni materiali" ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene.

### **Costi per il trasferimento e per il riposizionamento di cespiti**

89. I costi sostenuti per il trasferimento ed il riposizionamento di linee di produzione o di interi stabilimenti nell'ambito della definizione di un nuovo *lay-out* della produzione possono essere capitalizzati quando è ravvisabile un beneficio futuro misurabile in termini di ampliamento o miglioramento della capacità produttiva dell'impresa e conseguente riduzione dei costi di produzione dei beni.  
Non sono invece capitalizzabili i costi relativi a trasferimenti per cessata locazione o per necessità di sgombero dei locali prima occupati.

## **DISPOSIZIONI SPECIFICHE RELATIVE ALLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI**

### **Ampliamenti, ammodernamenti, miglioramenti e rinnovamenti**

90. I costi sostenuti per ampliare, ammodernare o migliorare gli elementi strutturali di un'immobilizzazione materiale, incluse le modifiche apportate per aumentarne la rispondenza agli scopi per cui essa è stata acquisita, sono capitalizzabili se producono un aumento significativo e misurabile della capacità produttiva, sicurezza o vita utile. Se tali costi non producono questi effetti, sono trattati come manutenzione ordinaria e addebitati al conto economico<sup>5</sup>.
91. Variazioni rilevanti apportate a cespiti già esistenti a seguito delle predette operazioni comportano un'attenta valutazione dei costi sostenuti per determinarne la parte che è capitalizzabile e quella che è invece da considerarsi manutenzione ordinaria. In alcuni casi, tali valutazioni possono essere complesse e richiedere adeguata documentazione a supporto delle scelte effettuate.  
Dopo la capitalizzazione dei costi l'ammortamento si applica in modo unitario avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite tenuto conto della sua residua vita utile.
92. Il rinnovo comporta una sostituzione e può riguardare uno specifico cespite, ovvero un'immobilizzazione materiale che costituisce un'unità tecnico-contabile. La sostituzione di un'immobilizzazione comporta la capitalizzazione del costo di acquisizione della nuova unità, mentre il valore netto contabile dell'unità sostituita è stornato, imputando l'eventuale minusvalenza alla voce B14 "oneri diversi di gestione" del conto economico. Il rinnovo può tuttavia riguardare anche solo parte di un'immobilizzazione materiale per mantenerne l'integrità originaria. In questo caso i costi sostenuti a tale scopo sono costi di manutenzione ordinaria.

### **Manutenzioni e riparazioni**

93. I costi di manutenzione sono generalmente intesi quali quelli sostenuti per mantenere in efficienza le immobilizzazioni materiali per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie. I costi di riparazione sono quelli sostenuti per porre riparo a guasti e rotture. Le manutenzioni possono essere oggetto di pianificazione in funzione dei programmi di utilizzazione delle immobilizzazioni. Le riparazioni non possono essere pianificate, ma entro certi limiti possono essere ragionevolmente previste. Manutenzioni e riparazioni costituiscono un'unica

---

<sup>5</sup> In linea teorica, non è da escludere la possibilità che vi siano miglioramenti anche per beni immateriali, quali ad esempio i software. In questi rari casi vale quanto detto per le immobilizzazioni materiali.

classe di costi inerenti le immobilizzazioni materiali, identificata con il termine manutenzioni, che, unitamente alle quote di ammortamento, concorrono a esprimere il contributo che le immobilizzazioni producono sui risultati economici.

I materiali per manutenzione, esclusi i pezzi di ricambio, includono spesso elementi di basso costo unitario e di uso ricorrente che sono rilevati come costi al momento del loro acquisto, in quanto hanno un carico a conto economico simile nel tempo ed il costo della loro gestione amministrativa sarebbe antieconomico rispetto al valore del materiale stesso. I materiali di consumo di maggior costo sono generalmente inclusi tra le rimanenze di magazzino, a cui si applica il relativo principio (cfr. PC n. 5 “*Rimanenze*”).

94. In tema di manutenzione si può distinguere tra (a) manutenzione ordinaria e (b) manutenzione straordinaria.

La manutenzione ordinaria è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento. I costi di manutenzione ordinaria sono rilevati a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti.

Se la manutenzione straordinaria si sostanzia in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e tangibile o di produttività o di sicurezza o un prolungamento della vita utile del cespite, i relativi costi sono capitalizzabili; in caso contrario si imputano all'esercizio nel quale sono sostenuti.

#### **Ricambi e imballaggi da riutilizzarsi**

95. Il criterio di rilevazione dei pezzi di ricambio dipende dalla rilevanza degli ammontari, dalle quantità giacenti, dalla loro velocità di rotazione, dai programmi di approvvigionamento, dagli utilizzi per i vari cespiti, ecc. I pezzi di ricambio sono trattati diversamente a seconda delle caratteristiche che li contraddistinguono.

I pezzi di ricambio possono distinguersi tra:

- pezzi di basso costo unitario, basso valore totale e di uso ricorrente: sono pezzi che assumono le caratteristiche di veri e propri beni di consumo e in quanto tali sono solitamente rilevati come costi al momento dell'acquisto. Sono infatti elementi che generano un carico pressoché costante al conto economico, il cui valore non è significativo e per i quali il costo del controllo amministrativo analitico sarebbe antieconomico rispetto al valore complessivo del materiale stesso;
- pezzi di ricambio di rilevante costo unitario e uso non ricorrente: sono pezzi che costituiscono dotazione necessaria dell'impianto. Sono elementi solitamente non usati per lungo tempo, e talvolta mai usati, ma che occorrono a garantire la continuità di funzionamento del cespite. Tali materiali sono classificati tra le immobilizzazioni materiali e ammortizzati lungo il periodo che appare più breve dal confronto tra la vita utile residua del bene a cui si riferiscono e la loro vita utile calcolata mediante una stima dei tempi di utilizzo;
- pezzi di rilevante costo unitario e di uso molto ricorrente: sono pezzi che sono utilizzati in breve tempo e hanno normalmente un valore globale significativo alla chiusura dell'esercizio. Sono perciò iscritti all'attivo. In particolare, tali pezzi sono inclusi tra le rimanenze di magazzino e scaricati in base al consumo. Ad essi si applica la disciplina delle rimanenze di magazzino (cfr. PC n. 5).

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

## AMMORTAMENTO

97. L'articolo 81, comma 1, numero 2 prevede 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”*.
98. L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio. L'ammortamento non è un procedimento di valutazione dei cespiti né un mezzo per stanziare fondi per la sostituzione dell'immobilizzazione materiale.
99. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto alla luce della residua possibilità di utilizzo dei singoli cespiti. L'art. 81, c. 2 prevede però che *“è consentito effettuare rettifiche di valore e accantonamenti in applicazione di norme tributarie”*. La coesistenza delle due norme fa sì che, se il redattore del bilancio intende adottare delle aliquote d'ammortamento consentite dalla normativa tributaria, superiori a quelle calcolate in base alla residua possibilità di utilizzo del cespite, può farlo, ma deve darne notizia in nota integrativa, riferendo anche quale è l'effetto di detta scelta sul reddito e sul patrimonio netto della società (art. 82 c. 1 n. 21). Nel caso, invece, in cui il redattore del bilancio intendesse utilizzare aliquote d'ammortamento previste dalla normativa tributaria inferiori a quelle stimabili in base alla residua possibilità di utilizzo, non potrebbe farlo, in quanto violerebbe il principio di prudenza imposto dall'art. 75 c. 1 n. 1.
100. L'ammortamento è calcolato anche sulle immobilizzazioni tecniche temporaneamente non utilizzate. In caso di sospensione dell'attività per periodi significativi, il processo di ammortamento potrà essere sospeso, ma dovrà tener conto dell'eventuale obsolescenza o, comunque, dell'eventuale diminuzione della residua possibilità di utilizzo delle immobilizzazioni.
101. Tutte le immobilizzazioni tecniche sono ammortizzate, tranne quelle la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.
102. I fabbricati che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa possono non essere ammortizzati se il loro presumibile valore residuo al termine della vita utile è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.  
I fabbricati non strumentali che hanno carattere accessorio rispetto a quelli direttamente ed indirettamente strumentali sono assimilati ai fabbricati strumentali e sono ammortizzati.<sup>6</sup>
103. Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento. 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.
104. L'ammortamento inizia dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.
105. Le immobilizzazioni in corso non sono oggetto di ammortamento. Il processo di ammortamento inizia nel momento in cui tali valori sono riclassificati alle rispettive voci di competenza delle immobilizzazioni.

---

<sup>6</sup> Taluni fabbricati ad uso civile abitazione, considerabili strumentali, in quanto ad esempio ad uso foresteria o abitazione di dipendenti dell'impresa, potrebbero essere assimilati ai fabbricati non strumentali, se il loro valore residuo si ritiene uguale o superiore a quello netto contabile.

106. La Legge sulle Società non presenta alcuna disposizione specifica riguardante le immobilizzazioni immateriali, a differenza di quanto fa il codice civile italiano, il quale pone l'attenzione sulla possibilità che la capitalizzazione di elementi immateriali possa rappresentare rinvio improprio di costi d'esercizio. Per questo motivo il redattore del bilancio, nel formulare il piano d'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali, deve applicare i principi di prudenza e di competenza economica mediante un rigoroso adeguamento al concetto di residua possibilità di utilizzo. In particolare, per le immobilizzazioni costituite da diritti tutelati giuridicamente, il periodo di ammortamento non potrà superare il limite legale o contrattuale.

### **Piano di ammortamento**

107. Le immobilizzazioni tecniche sono ammortizzate sistematicamente e la quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La sistematicità dell'ammortamento è definita nel piano di ammortamento, che deve essere funzionale alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione. La determinazione del piano di ammortamento presuppone la conoscenza dei seguenti elementi: (a) *valore da ammortizzare*, (b) *residua possibilità di utilizzazione*, (c) *criteri di ripartizione del valore da ammortizzare*.

108. Il valore iniziale da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione, determinato secondo i criteri enunciati nel principio, e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile. Se il presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile risulta uguale o superiore al costo dell'immobilizzazione, come può accadere per alcuni fabbricati, il bene non viene ammortizzato.

109. 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.

110. Il valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero, a meno che:

- a) vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o
- b) sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dalla alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:
  - i. il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e
  - ii. è ragionevolmente certo che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività.

Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.

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

- deterioramento fisico legato al trascorrere del tempo;
- grado di utilizzo;

- esperienza relativa alla durata economica dei cespiti dell'impresa e del settore in cui questa opera;
- stime dei produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza del cespite (ricorrenza dei cambiamenti tecnologici, nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, ecc.) e del prodotto per cui viene usato;
- correlazione con altri cespiti: se un cespite è acquisito per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, ma non ne prolunga in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere ammortizzato sulla residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo, quali i turni di produzione, il corretto utilizzo, il livello tecnico del personale addetto, i luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti) ecc.;
- politiche di manutenzione e riparazione: un'inadeguata manutenzione può ridurre la durata economica del cespite, una manutenzione diligente può prolungarla, ma non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all'uso del cespite.

112. La circostanza che la vita utile di un'immobilizzazione tecnica sia indefinita, nonostante il bene abbia pur sempre una durata limitata nel tempo, non impedisce che essa venga fissata convenzionalmente su base prudenziale tenuto conto degli elementi pertinenti a disposizione.

113. Criteri di ripartizione del valore da ammortizzare: i criteri di ammortamento devono assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore delle immobilizzazioni durante la stimata vita utile delle medesime.

### **Metodi di ammortamento**

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

Si applica il metodo a quote decrescenti quando realizza una migliore correlazione tra ammortamento del costo del bene e la residua possibilità di utilizzo.

Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

115. I metodi a quote decrescenti si basano sull'ipotesi che la società tragga dalle immobilizzazioni una maggiore utilità nei primi anni della loro vita, sia perché la loro efficienza tecnica tende a diminuire con il passare del tempo, sia perché i costi di manutenzione tendono ad aumentare per il processo d'invecchiamento dei cespiti stessi.

### **Modifica del piano di ammortamento**

116. Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti, tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti fino a quel momento



effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite. Anche il criterio di ammortamento prescelto è riesaminato qualora non più rispondente alle condizioni originarie previste nel piano di ammortamento.

### **Componenti aventi vite utili diverse dal cespite principale**

117. 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.

## **CASI PARTICOLARI**

### **Rivalutazione**

118. Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, e le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali lo richiedano o lo permettano. Non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie dei beni ovvero rivalutazioni che non derivino dall'applicazione di leggi speciali. L'accresciuto valore di un bene derivante dal processo inflattivo non è considerato di per sé ragione sufficiente per la sua rivalutazione, né costituisce un "caso eccezionale" di deroga al divieto di rivalutazione. I criteri seguiti per procedere alla rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui la rivalutazione è effettuata devono conformarsi a quanto stabilito dalla legge speciale in base alla quale la rivalutazione è effettuata. Se la legge speciale non stabilisce criteri, metodologie e limiti da adottare per effettuare la rivalutazione, tutti questi elementi devono comunque essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

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

120. 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 risulti eccedente il valore recuperabile, il valore rivalutato è conseguentemente svalutato con rilevazione della perdita durevole a conto economico se non disposto diversamente dalla legge.

121. La rivalutazione di un'immobilizzazione, ove prevista da una legge speciale, non modifica la stimata residua vita utile, che prescinde dal valore economico del bene. L'ammortamento dell'immobilizzazione rivalutata continua ad essere determinato coerentemente con i criteri applicati precedentemente, senza modificare la vita utile residua.

122. L'effetto netto della rivalutazione non costituisce un ricavo ed è accreditato tra le riserve di patrimonio netto, alla voce AIII "*Riserve di rivalutazione*".

### **Cespiti destinati alla vendita e beni obsoleti**

123. Le immobilizzazioni immateriali, costituite da beni immateriali, e le immobilizzazioni materiali, nel momento in cui sono destinate all'alienazione, sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante, ai sensi dell'articolo 76 comma 3, e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 81, comma 1, numero 6 della Legge sulle Società).

I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento.

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

### **Alienazioni**

125. Quando un'immobilizzazione 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 39.

### **Contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni**

126. I contributi erogati alla società da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni tecniche, materiali o immateriali, sono definiti "contributi pubblici". Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

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

128. I contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni sono rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione. Ciò può essere applicato con due metodi:

- a) con il primo metodo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "Risconti passivi";
- b) con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferiscono.

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

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

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

### **Permuta o pagamento con altra immobilizzazione**

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

Nel caso in cui un'immobilizzazione sia acquisita dando a parziale pagamento un'altra immobilizzazione, il valore di cessione di quest'ultima è dato dal presumibile valore di mercato dell'immobilizzazione acquisita meno il conguaglio in denaro. A tale valore si dovrà fare riferimento ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza realizzata.

130. Nel caso di sostituzione di un'immobilizzazione tecnica in garanzia, o comunque senza un conguaglio in denaro, il valore d'iscrizione dell'immobilizzazione acquisita è riconosciuto pari al valore netto contabile dell'immobilizzazione ceduta. La vita utile del bene va eventualmente ricalcolata qualora essa differisca da quella precedentemente utilizzata per il bene ceduto.

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

131. Le immobilizzazioni perse per eventi estranei allo svolgimento della normale attività imprenditoriale sono considerate come dismesse e la sopravvenienza passiva che emerge da tale evento è rilevata nella gestione straordinaria nella voce E21 "oneri". L'eventuale rimborso del danno da parte di terzi (ad esempio, il risarcimento del danno da parte di un assicuratore) è rilevato come sopravvenienza attiva nella gestione straordinaria nella voce E20 "proventi". Se il terzo, a seguito dell'evento, reintegra il cespite perduto con un cespite simile o equivalente (allo stesso stato d'uso, di funzionalità, ecc.) nello stesso esercizio non è rilevata alcuna sopravvenienza.

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

### **DETERMINAZIONE DELLE PERDITE DUREVOLI DI VALORE**

132. L'art. 81 della Legge sulle Società così recita:

*«2) il costo delle immobilizzazioni, materiali ed immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa;*

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

133. Il concetto di ammortamento delle immobilizzazioni tecniche e quello del loro eventuale valore durevolmente inferiore sono strettamente correlati; a tal proposito è utile leggere quanto sul punto specifica la relazione accompagnatoria al disegno di legge, poi diventato d.lgs n. 127/1991 della Repubblica italiana, che è stato integralmente ripreso per quanto riguarda le norme interessate dalla Legge sulle Società sammarinese. Detta relazione, nel commentare le norme introdotte nel c. 1 dell'art. 2426 c.c. (art. 81 della Legge sulle Società), così si esprime:

*«2) I nn. 2 e 3 disciplinano, rispettivamente, l'ammortamento e le altre svalutazioni delle immobilizzazioni: quanto al primo, la formula "in relazione con la ... residua possibilità di utilizzazione [sostanzialmente corrispondente a quella dell'art. 35, par. 1, lettera b), della Direttiva] è sembrata la più idonea a ricomprendere tutte le componenti dell'ammortamento (usura fisica, superamento tecnologico, minore alienabilità del prodotto ottenuto con impianto, eccetera). L'avverbio "sistematicamente" mira ad evitare che gli ammortamenti vengano accelerati o rallentati nei vari esercizi a seconda della convenienza, anziché essere effettuati in conformità a piani.*

*L'avverbio sta però appunto ad indicare che l'ammortamento deve essere operato in conformità di un piano prestabilito, ma anche il piano debba essere impostato in modo che l'ammortamento*

sia effettuato per importi costanti. [7] Essendo inoltre possibile che i piani di ammortamento mutino per il mutare dei piani aziendali di utilizzazione dei cespiti, si è consentita la modificazione dei criteri e dei coefficienti applicati per la strutturazione originaria del piano, imponendone però la motivazione nella nota integrativa.

Quanto al n. 3, essa si riferisce sia alle svalutazioni di immobilizzazioni non soggette ad ammortamento, sia alle svalutazioni eccezionali di quelle ammortizzabili. Il divieto di mantenere tali svalutazioni quando ne siano venute meno le ragioni costituisce applicazione del principio generale della rappresentazione veritiera e corretta.»

Secondo la relazione ministeriale, tutti i fenomeni che influiscono, direttamente o indirettamente, sul concetto di “residua possibilità di utilizzazione” devono essere tenuti presenti nella predisposizione e nella periodica revisione dei piani d’ammortamento.

Essi, lungi da provocare una svalutazione dei cespiti, devono avere l’effetto di aumentare le quote d’ammortamento ed incidere sulla determinazione del risultato economico di periodo. Soltanto in casi eccezionali e diversi da “usura fisica, superamento tecnologico, minore alienabilità del prodotto ottenuto con l’impianto, eccetera”, che riguardino quella specifica immobilizzazione, si dovrà procedere ad una sua svalutazione. Quest’ultima, inoltre, si deve adottare se il medesimo fenomeno non può essere ragionevolmente rilevato attraverso una congrua riduzione del periodo di vita utile, con conseguente rimodulazione del piano d’ammortamento: non a caso la relazione indica come primi destinatari della norma i cespiti non soggetti ad ammortamento e, solo in casi eccezionali, quelli ammortizzabili.

La distinzione fra il fenomeno della diminuzione di residua possibilità di utilizzo e quello del valore durevolmente inferiore consiste nel fatto che il secondo può dipendere da fenomeni interni od esterni al soggetto economico cui ci riferiamo, che provochino l’impossibilità per i ricavi che derivano dalla vendita dei prodotti ottenuti con quel determinato cespiti di coprire tutti i costi, ivi compreso il suo ammortamento.

134. Se il valore recuperabile di un’immobilizzazione è inferiore al suo valore contabile, l’immobilizzazione viene iscritta in bilancio a tale minor valore. La differenza è imputata nel conto economico come perdita durevole di valore, come indicato nel par. 40.

### **Indicatori di potenziali perdite di valore**

135. La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un’immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se tale indicatore dovesse sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell’immobilizzazione ed effettua una svalutazione soltanto nel caso in cui quest’ultimo sia inferiore al corrispondente valore netto contabile. In assenza di indicatori di potenziali perdite di valore non si procede alla determinazione del valore recuperabile.

136. Gli indicatori di perdite durevoli di valore da considerare sono i seguenti, se lasciano presumere una diminuzione dei prezzi di vendita dei prodotti ottenuti con l’utilizzo dei cespiti oggetto di valutazione, ovvero un probabile aumento dei costi di produzione a parità di prezzi di vendita dei prodotti:

- a) il valore di mercato di un’attività è diminuito significativamente durante l’esercizio, più di quanto si prevedeva sarebbe accaduto con il passare del tempo o con l’uso normale dell’attività in oggetto;
- b) durante l’esercizio si sono verificate, o si verificheranno nel futuro prossimo, variazioni significative con effetto negativo per la società nell’ambiente tecnologico, di mercato, economico o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un’attività è rivolta;
- c) dall’informativa interna risulta evidente che la produttività di un’immobilizzazione è, o sarà,

---

<sup>7</sup> Il riferimento alla necessità che le quote di ammortamento siano “costanti” sembrerebbe in contrasto con la necessità che il piano di ammortamento sia commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del cespiti, che ovviamente può variare nel tempo.

peggiore di quanto previsto.

Altro indicatore può essere quello che fa presumere una possibile uscita del cespite dal ciclo produttivo, come nel caso in cui nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'immobilizzazione viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata. Tali cambiamenti includono casi quali:

- l'immobilizzazione diventa inutilizzata,
- piani di dismissione o ristrutturazione del settore operativo al quale l'attività appartiene,
- piani di dismissione dell'immobilizzazione prima della data originariamente prevista.

In questi casi, infatti, il valore recuperabile può essere costituito dal solo valore realizzabile tramite l'alienazione, spesso inferiore al valore contabile del bene.

137. Se esiste un'indicazione che un'immobilizzazione possa aver subito una perdita durevole di valore, ciò potrebbe rendere opportuno rivederne la vita utile residua, il criterio di ammortamento o il valore residuo e rettificarli conformemente, e solo successivamente si stimerà se il cespite è da ritenersi di valore durevolmente inferiore.

### **Valutazione della recuperabilità delle immobilizzazioni**

138. Ai fini della verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni, si confronta il loro valore recuperabile (determinato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi o, se maggiore, sulla base del valore realizzabile tramite alienazione) con il loro valore netto contabile iscritto in bilancio.

La verifica della capacità di ammortamento va fatta con riferimento al singolo cespite, se possibile. In caso contrario, è basata sulla stima dei flussi reddituali futuri riferibili alla struttura produttiva nel suo complesso. Tuttavia, nel caso in cui la società presenti una struttura produttiva segmentata in rami d'azienda che producono flussi di ricavi autonomi, è preferibile applicare il modello di svalutazione in oggetto ai singoli rami d'azienda individuati. In questa circostanza, la capacità di ammortamento andrà determinata con riferimento ai singoli rami d'azienda e si rende necessario individuare opportuni criteri per la ripartizione dei costi indiretti (quali, ad esempio, gli oneri finanziari).

139. Nel computare gli ammortamenti da contrapporre alla capacità di ammortamento ci si basa sulla struttura produttiva esistente. Non si computano nel calcolo gli ammortamenti che deriveranno da futuri investimenti capaci di incrementare il potenziale della struttura produttiva. Si tiene conto, invece, degli ammortamenti relativi a quegli investimenti che, nel periodo di riferimento, concorrono a mantenere invariata la potenzialità produttiva esistente.

Qualora, al termine del periodo di previsione esplicita della capacità di ammortamento, per alcune immobilizzazioni residui un valore significativo recuperabile attraverso l'uso e/o tramite alienazione, e di ciò non si è già tenuto conto nella determinazione delle quote di ammortamento, occorrerà tenerne conto nel calcolo dell'eventuale svalutazione.

140. L'orizzonte temporale di riferimento per la determinazione della capacità di ammortamento che la gestione mette a disposizione per il recupero delle immobilizzazioni iscritte in bilancio non supera, generalmente, i 5 anni.

141. Il test di verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni si intende superato quando la prospettazione degli esiti della gestione futura indica che, in linea tendenziale, la capacità di ammortamento complessiva (relativa all'orizzonte temporale preso a riferimento) è sufficiente a garantire la copertura degli ammortamenti.

Il fatto che nel periodo preso a riferimento alcuni esercizi chiudano in perdita non implica un obbligo a svalutare, a condizione che altri esercizi dimostrino la capacità di produrre utili che compensino tali perdite.

142. Generalmente, nel caso in cui venga riconosciuta una carenza nella capacità di ammortamento, riferita all'intera attività aziendale, si ritiene opportuno procedere alla svalutazione degli immobilizzi tecnici. La perdita è attribuita prioritariamente all'avviamento, se iscritto in bilancio, e poi alle altre immobilizzazioni, in proporzione al loro valore netto contabile. Qualora circostanze oggettive consentano l'imputazione diretta, la società attribuisce la perdita alle singole immobilizzazioni.

### **Ripristino del costo**

143. L'eventuale svalutazione per perdite durevoli di valore è ripristinata qualora siano venuti meno i motivi che l'avevano giustificata. Il ripristino di valore si effettua nei limiti del valore che l'attività avrebbe avuto ove la rettifica di valore non avesse mai avuto luogo.

### **NOTA INTEGRATIVA**

144. Con riferimento alle immobilizzazioni, gli articoli 81 e 82 della Legge sulle Società richiedono di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- la motivazione delle *“modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati”* (articolo 81, comma 1, numero 2);
- *“i criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio e nelle rettifiche di valore”* (articolo 82, numero 4);
- *“i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una voce all'altra, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio”* (articolo 82, numero 5);
- *“la composizione delle voci “costi d'impianto e di ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”, nonché le ragioni dell'iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento”* (articolo 82, numero 6), ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennalità;
- *“l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”* (articolo 82, numero 12);
- *“gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine”* (articolo 82, numero 13).

145. Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni tecniche, la società indica:

- il metodo e i coefficienti utilizzati nel determinare la quota di ammortamento dell'esercizio per le varie categorie di cespiti o le diverse componenti del bene principale oggetto di ammortamento separato;
- il criterio adottato per effettuare l'eventuale rivalutazione, nonché la legge speciale che l'ha determinata;
- i criteri di valutazione dei cespiti non usati destinati all'alienazione, o temporaneamente non usati, ma destinati ad usi futuri;
- le modalità di determinazione del valore delle immobilizzazioni ricevute a titolo gratuito o a titolo di permuta;
- il metodo di contabilizzazione dei contributi ricevuti (a riduzione del costo dell'immobilizzazione o a risconto).

146. Nella rendicontazione delle movimentazioni delle immobilizzazioni si fornisce evidenza del costo originario e degli ammortamenti accumulati. Si fornisce, inoltre, separata evidenza delle

movimentazioni relative alle immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito o a titolo di permuta, con i relativi effetti sul bilancio. Nel caso la società abbia ricevuto contributi e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione si indicano nelle movimentazioni delle immobilizzazioni il costo al lordo del contributo e il contributo.

147. Con riguardo all'obbligo di informativa di cui al punto 12, in caso di importi rilevanti, la nota integrativa fornisce evidenza anche dell'ammontare cumulativo degli oneri finanziari capitalizzati nel valore delle immobilizzazioni.
148. Il punto 13 impone di dar conto nella nota integrativa degli eventuali gravami esistenti sulle immobilizzazioni (ipoteche, privilegi, pegni) nonché delle restrizioni o dei vincoli al libero uso dei cespiti in virtù dei contributi pubblici ricevuti. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.
149. Nella nota integrativa si forniscono, inoltre, informazioni sulle modalità di determinazione del valore recuperabile.

## APPENDICE A - LE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI E MATERIALI NELLA LEGISLAZIONE CIVILISTICA

Di seguito si riportano le norme della Legge sulle Società che riguardano il trattamento contabile e l'informativa nella nota integrativa per le immobilizzazioni tecniche:

- Il primo comma dell'articolo 78 comma 1 della Legge sulle Società stabilisce che *“gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni”*.
- L'articolo 81, comma 1, prevede che
  - “1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto.;*
  - 2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa.*
  - 3) l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata.”*
- L'articolo 82 della Legge sulle Società richiede di indicare nella nota integrativa le seguenti informazioni:
  - “4) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore;*
  - 5) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo, le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni, le acquisizioni, gli spostamenti da una voce all'altra; le alienazioni avvenute nell'esercizio, le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio;*
  - 6) la composizione delle voci: “costi di impianto e di ampliamento” e “costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento; [...]*
  - 12) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”;*
  - 13) gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale e le notizie sulla composizione e natura di tali impegni e dei conti d'ordine”.*
- L'articolo 85, comma 2, prevede che, *“nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'art. 77 con lettere maiuscole e con numeri romani”*.

Le disposizioni della Legge sulle Società in tema di classificazione delle voci sono richiamate nel principio contabile n. 2 *“Composizione e schemi del bilancio d'esercizio di imprese mercantili, industriali e di servizi”*.



**APPENDICE B - ALBERO DELLE DECISIONI PER RILEVARE LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE**

