

Analisi e commenti

Ias/lfrs, dal bilancio a Unico: immobili, impianti e macchinari - 1

15 Aprile 2013

Per contabilizzarne il costo, è necessario che lo stesso sia determinabile in modo attendibile e sussista la probabilità che il bene generi in futuro benefici economici



Il principio contabile Ias 16 e, per alcuni aspetti collegati alla valutazione del valore, lo Ias 36 si occupano delle regole contabili applicabili agli immobili, impianti e macchinari utilizzati da un'impresa Ias *adopter*.

Si tratta di criteri che, come si dirà meglio in seguito, non sempre rispecchiano la tradizionale impostazione bilancistica prevista nel codice civile e nei principi contabili nazionali.

Basti pensare alla possibilità di iscrivere dei maggiori o minori valori sui beni per effetto della valutazione al *fair value* e al conseguente calcolo delle quote di ammortamento sui predetti valori: possibilità prevista a regime per i contribuenti Ias e riconosciuta solo previa legge speciale per le imprese che adottano i criteri civilistici.

Senonché, come si avrà modo di chiarire, la soluzione adottata in ambito fiscale sembra allinearsi a quella già applicabile ai contribuenti non Ias, sterilizzando le valutazioni operate in bilancio sui predetti beni e consentendo la deduzione delle quote di ammortamento nei limiti dei coefficienti già stabiliti dal legislatore per le imprese che utilizzano i principi contabili nazionali nella redazione del bilancio d'esercizio.

Di cosa si sta parlando

Lo Ias 16 si occupa di chiarire le regole da utilizzare per la contabilizzazione di taluni beni utilizzati nell'attività dell'impresa, quali gli immobili, gli impianti e i macchinari. Si tratta di tutti quei beni che, in linea generale, potremmo assimilare alla tradizionale categoria dei beni strumentali, ossia quei beni che sono utilizzati esclusivamente nell'impresa per lo svolgimento dell'attività.

Per i beni diversi da quelli trattati dallo IAS 16, invece, occorre far riferimento ad altri principi contabili: si pensi, ad esempio, agli immobili, impianti e macchinari posseduti per la vendita (la cui disciplina è contenuta all'interno dell'IFRS 5) o a quelli in locazione finanziaria (regolamentati dallo IAS 17) o, ancora, ai beni acquisiti come investimenti immobiliari (trattati nel principio contabile IAS 40).

Quando e come contabilizzare

Per contabilizzare il costo relativo a un immobile, impianto o macchinario, è necessario che siano rispettati due requisiti espressamente previsti nello IAS 16.

In primo luogo, il bene può essere contabilizzato solo se è probabile che generi in futuro dei benefici economici.

In linea generale, il trasferimento giuridico della proprietà rappresenta il momento a partire dal quale iniziano a maturare i benefici economici collegati al bene: la compravendita di un immobile, ad esempio, dovrebbe generare anche dei benefici economici futuri per l'impresa acquirente.

Può accadere, tuttavia, che i beni producano dei benefici economici anche se l'impresa non ne possiede la proprietà ma solo la disponibilità: in questo caso, come detto, l'immobile, l'impianto o il macchinario dovrà essere iscritto, comunque, nel bilancio IAS dell'impresa utilizzatrice.

La seconda condizione riguarda, invece, la possibilità di determinare in modo attendibile il costo relativo al bene.

Nella valutazione, il redattore del bilancio dovrà considerare non solo i costi sostenuti inizialmente per acquistare o costruire gli immobili, gli impianti e i macchinari ma anche quelli che in futuro dovranno essere sostenuti per la manutenzione o per il miglioramento di tali beni.

Una volta verificata la presenza delle predette condizioni, il bene potrà essere iscritto nel bilancio IAS, quantificando il valore secondo le indicazioni di seguito illustrate.

La rilevazione iniziale

Quando il bene è iscritto per la prima volta in bilancio, il valore di rilevazione è pari al costo di acquisto al netto di eventuali sconti o abbuoni ricevuti.

In particolare, deve essere contabilizzato come costo solo il prezzo in contanti del bene. Di conseguenza, se l'acquisto dell'immobile, impianto o macchinari avviene con un pagamento differito, occorre contabilizzare come interesse, sul periodo di finanziamento, la differenza tra il prezzo in contanti e il pagamento totale.

Al costo di acquisto, inoltre, devono essere incluse talune spese direttamente riferibili al bene acquisito: si tratta dei costi di trasporto e di installazione dei beni, degli onorari professionali e, in

generale, di qualsiasi costo direttamente necessario a mettere in funzione gli immobili, gli impianti e i macchinari.

Non devono essere ricompresi, invece, i costi indirettamente imputabili al bene, quali, ad esempio, le spese generali e amministrative, i costi pubblicitari dei prodotti e quelli di addestramento del personale.

La valutazione successiva

Se nella valutazione iniziale l'immobile, l'impianto o il macchinario deve necessariamente essere iscritto al costo di acquisto, negli esercizi successivi la valutazione può allontanarsi dal criterio del costo per adottare un modello di rideterminazione del valore basato sul cosiddetto *fair value* del bene.

Criterio del costo

In primo luogo, quindi, lo IAS 16 consente di continuare a valutare il bene secondo il costo di acquisto. In tal caso, il valore iscritto in bilancio dovrà essere pari al costo sostenuto per l'acquisto, al netto:

- degli ammortamenti accumulati
- di qualsiasi perdita iscritta per la riduzione di valore subita dal bene, secondo la disciplina regolamentata dallo IAS 36 ("*impairment test*").

In particolare, lo IAS 36 prevede la rilevazione in bilancio di una perdita per riduzione del valore quando, in contabilità, il bene risulta iscritto a un importo superiore al "valore recuperabile", dove per valore recuperabile deve intendersi il maggiore tra il *fair value* e il "valore d'uso del bene".

In sostanza, occorre confrontare il valore contabile con due valori: il valore di mercato (*fair value*) e il valore attuale dei flussi finanziari futuri che si prevede saranno realizzati dal bene (valore d'uso).

Non occorre procedere ad alcuna riduzione di valore, invece, se uno tra il *fair value* o il valore d'uso del bene risulta già maggiore del valore contabile del bene.

Si ipotizzi un immobile iscritto in contabilità a un costo pari a 10mila euro e un valore di mercato pari a 8mila euro. La stima dei flussi finanziari futuri, opportunamente attualizzati, determina un valore d'uso pari a 7mila euro.

In tale situazione, occorrerà iscrivere il bene al suo valore recuperabile (pari a 8mila, ossia al maggiore tra il *fair value* e il valore d'uso del bene), imputando a conto economico - o al prospetto

Oci (di cui si dirà in seguito) se il bene era stato precedentemente rivalutato - la perdita (pari a 2mila) per la riduzione di valore.

1 - continua

di

Vincenzo Cipriani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/iasifrs-dal-bilancio-unico-immobili-impianti-e-macchinari-1>