

PROPOSTA DI STANDARD 3

ITAS 4

Immobilizzazioni materiali

12 gennaio 2023

ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali

Sommario

Premessa	1
Definizioni	1
Ambito di applicazione	3
Rilevazione iniziale	3
Valutazione iniziale	4
Valutazione successiva	8
Ammortamento	9
Svalutazione	11
Eliminazione dal bilancio di esercizio	11
Trasferimenti da e verso la classe degli investimenti immobiliari	11
Informazione integrativa	12

ITAS 4 – Immobilizzazioni materiali

Premessa

1 Il presente standard stabilisce il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali al fine di informare gli utilizzatori del bilancio di esercizio sugli investimenti in essere in tali risorse e sulle loro variazioni intervenute nel corso della gestione. I principali aspetti contabili riguardanti le immobilizzazioni materiali sono:

- a) la rilevazione iniziale quali attività;
- b) la determinazione del valore contabile;
- c) l'ammortamento e le perdite per riduzione di valore.

Definizioni

2 I termini seguenti sono usati nel presente standard con i significati indicati:

L'**ammortamento** è la ripartizione sistematica del valore ammortizzabile di un bene nel periodo della sua vita utile stimata.

Un'**attività biologica** è una pianta o un animale vivente impiegato durevolmente nella produzione agricola.

Le **attività del patrimonio culturale** sono l'insieme delle immobilizzazioni materiali appartenenti al patrimonio culturale dell'Italia – come definite nel decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio) – rilevate e valutate ai fini della loro iscrizione nel bilancio d'esercizio quali elementi dell'attivo patrimoniale.

Una **classe di immobilizzazioni materiali** è un gruppo di immobilizzazioni con natura o funzioni simili nell'amministrazione che redige il bilancio di esercizio.

Il **costo** è il corrispettivo dovuto per acquistare dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto per produrre all'interno, un'immobilizzazione. Il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al valore delle altre risorse scambiate al momento dell'acquisto. Il sacrificio economico sostenuto per la produzione interna è pari al valore delle risorse consumate al momento della produzione dell'immobilizzazione.

Il **costo di sostituzione** è il costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di una immobilizzazione (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'immobilizzazione al termine della sua vita utile) alla data del bilancio di esercizio.

Un **immobile a uso strumentale** è un bene materiale posseduto durevolmente, in forza di un valido titolo giuridico, per l'uso nella erogazione di beni o servizi istituzionali dell'amministrazione.

Le **immobilizzazioni materiali** sono beni tangibili che:

- a) sono posseduti per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarli ad altri, o per scopi amministrativi;
- b) si presuppone siano utilizzati durevolmente, per più di un esercizio.

Le **infrastrutture** sono immobilizzazioni materiali che presentano le seguenti caratteristiche:

- a) fanno parte di un sistema o di una rete;
- b) sono altamente specialistiche e non hanno usi alternativi;
- c) possono essere soggette a vincoli relativamente all'utilizzo.

Gli **investimenti immobiliari** sono gli immobili, diversi da quelli a uso strumentale, posseduti al fine di conseguire canoni di locazione, rendite o per l'apprezzamento del capitale investito. Non rientrano in questa categoria gli immobili destinati alla vendita, che sono trattati come rimanenze e disciplinati dall'ITAS 10 - *Rimanenze*.

La **manutenzione ordinaria** è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente che vengono effettuate per mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento e per assicurare la vita utile prevista, conservando lo stato di fruibilità di tutte le componenti e salvaguardando il valore del bene e la sua funzionalità originaria.

Rientrano nelle manutenzioni ordinarie anche gli interventi conservativi utili a preservare la fruibilità delle attività del patrimonio culturale.

La **manutenzione straordinaria** si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un adeguamento significativo e misurabile di capacità, di funzionalità o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolungano la vita utile, nonché le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali dei manufatti e delle relative pertinenze, per adeguarne le componenti, gli impianti e le opere connesse all'uso e alle prescrizioni vigenti.

Rientrano nelle manutenzioni straordinarie anche gli interventi migliorativi della fruibilità delle attività del patrimonio culturale.

Gli **oneri finanziari** sono gli interessi passivi e gli altri costi finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti destinati a una specifica immobilizzazione materiale.

La **produzione agricola** è il prodotto delle attività biologiche dell'amministrazione.

I **proventi** sono incrementi nel patrimonio netto di un'amministrazione pubblica, diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio. I proventi si generano quando la controprestazione economica è diffusa e non immediata, non richiedendo necessariamente una diretta correlazione con il servizio o i servizi erogati dall'amministrazione.

La **svalutazione** è la riduzione del valore contabile di una immobilizzazione per adeguarlo al valore recuperabile a seguito di una perdita durevole di valore.

Il **valore ammortizzabile** è la differenza fra il costo dell'immobilizzazione, o altro valore sostitutivo del costo, e il suo valore residuo.

Il **valore contabile** è l'ammontare al quale un'immobilizzazione è rilevata al netto dell'ammortamento cumulato e delle perdite per riduzione di valore cumulate.

Il **valore di mercato** è il valore al quale un'immobilizzazione potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione.

Il **valore d'uso** è il valore attuale del residuo potenziale di servizio di un'attività o della sua residua capacità di generare benefici economici, nell'ipotesi che essa continui ad essere utilizzata, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'attività al termine della vita utile.

Il **valore residuo** di un bene è il presumibile valore realizzabile dalla dismissione del bene al termine del periodo di vita utile. Tale valore deve essere stimato solo se rilevante rispetto al costo d'acquisto o di produzione interna.

Il **valore recuperabile** di un'immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il suo prezzo netto di vendita.

La **vita utile** di un'immobilizzazione è:

- a) il periodo di tempo nel quale ci si attende che un'immobilizzazione sia utilizzabile dall'amministrazione; ovvero
- b) la quantità di prodotti o unità simili che l'amministrazione si aspetta di ottenere dall'utilizzo dell'attività.

Ambito di applicazione

3 Un'amministrazione pubblica applica il presente standard nella rilevazione e valutazione di tutte le immobilizzazioni materiali, tranne quando si adotta un diverso trattamento contabile in conformità a un altro standard.

4 Questo standard si applica a tutte le immobilizzazioni materiali, compresi:

- a) i fabbricati militari, le armi e gli armamenti;
- b) le infrastrutture;
- c) le immobilizzazioni materiali risultanti da accordi per la concessione di servizi, in fase successiva all'iscrizione iniziale secondo l'ITAS 6 – *Accordi per servizi in concessione: concedente*;
- d) gli investimenti immobiliari;
- e) le attività biologiche;
- f) le attività del patrimonio culturale;
- g) le immobilizzazioni materiali utilizzate per sviluppare o mantenere riserve e diritti minerari relativi a petrolio, gas e risorse simili non rinnovabili.

Questo standard non si applica:

- 1) alle riserve e ai diritti minerari relativi a petrolio, gas naturale e risorse simili non rinnovabili;
- 2) al trattamento contabile dei contratti di leasing, disciplinato dallo ITAS 7 – *Locazioni*;
- 3) alla produzione agricola cui sia applicabile l'ITAS 10 – *Rimanenze* o altro standard;
- 4) alle immobilizzazioni destinate alla vendita, il cui valore è disciplinato dall'ITAS 10 – *Rimanenze*;
- 5) alle munizioni ed altro materiale bellico utilizzabile una sola volta, il cui trattamento contabile è analogo al materiale di consumo di cui all'ITAS 10 - *Rimanenze*.

5 Le attività del patrimonio culturale sono rilevate e valutate secondo gli stessi criteri delle altre immobilizzazioni materiali, salvo specifiche disposizioni. In particolare, è possibile distinguere tra attività del patrimonio culturale non operative, possedute dall'amministrazione primariamente per la loro valenza culturale, ed attività del patrimonio culturale operative, che oltre ad avere una valenza culturale vengono impiegate dall'amministrazione nell'erogazione di servizi. Tale distinzione incide sulla scelta del criterio di valutazione e richiede particolari informazioni integrative.

Rilevazione iniziale

6 Un'immobilizzazione materiale è rilevata come un'attività se:

- a) rispetta la definizione di attività;
- b) il suo valore è determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio.

7 Alcune amministrazioni dotate di autonomia contabile esercitano il possesso di una immobilizzazione in assenza del titolo di proprietà ma in forza di un altro valido titolo giuridico. In tali circostanze, per immobili ad uso strumentale si intendono le immobilizzazioni materiali ad uso dell'amministrazione che le contabilizza nel proprio bilancio di esercizio.

8 In talune circostanze, è appropriato aggregare beni individualmente non rilevanti e applicare i criteri di rilevazione iniziale all'aggregato risultante, come nel caso delle universalità di beni, previste dal codice civile. La nota integrativa deve indicare i criteri con i quali sono state identificate le universalità di beni contabilizzate come singola immobilizzazione materiale.

9 Le diverse classi delle immobilizzazioni materiali si articolano in modo da consentire, conformemente alle disposizioni del codice civile, la distinzione fra:

- a) beni demaniali, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale;
- b) beni patrimoniali indisponibili, con separata indicazione delle attività del patrimonio culturale;
- c) beni patrimoniali disponibili, con separata indicazione degli investimenti immobiliari.

9bis Nel patrimonio netto dell'amministrazione è creata una riserva indisponibile di importo pari al valore dei beni demaniali e dei beni patrimoniali indisponibili, con separata indicazione della riserva indisponibile per le attività del patrimonio culturale di cui al paragrafo 26.

10 Le immobilizzazioni in corso di costruzione sono rilevate inizialmente alla data in cui sono sostenuti i primi costi loro afferenti. Esse sono rilevate come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso; a tale data sono riclassificate nella specifica classe delle immobilizzazioni cui appartengono.

10bis Gli acconti a fornitori per l'acquisto di immobilizzazioni materiali sono iscritti in una specifica voce delle immobilizzazioni materiali.

11 Pezzi di ricambio, attrezzature in dotazione, attrezzature per la manutenzione e simili devono essere rilevati in conformità al presente standard quando soddisfano la definizione di immobilizzazione materiale oppure quando possono essere utilizzati solo unitamente ad un'immobilizzazione materiale. In altri casi, questi beni devono essere trattati contabilmente come disciplinato dall'ITAS 10 – *Rimanenze*.

Valutazione iniziale¹

12 Le immobilizzazioni materiali sono e valutate inizialmente al costo.

Qualunque corrispettivo determinato a seguito dell'applicazione della normativa comunitaria sulla contrattualistica pubblica è considerato il costo dell'immobilizzazione in quanto rispettoso dei principi della trasparenza e della concorrenzialità.

Le attività biologiche impiegate in agricoltura sono valutate inizialmente al valore di mercato al netto dei costi di vendita. Esiste una presunzione di applicabilità del valore di mercato per tali classi di attività, confutabile solo qualora, al momento della rilevazione iniziale, il valore di mercato non sia determinabile in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio. In tal caso, le attività di cui trattasi sono rilevate inizialmente al costo. La produzione agricola fino al momento del raccolto è sempre valutata come parte dell'attività biologica.

13 Il costo di un'immobilizzazione materiale include:

- a) il suo prezzo di acquisto, inclusi tutti gli oneri accessori, anche di natura fiscale, sostenuti per l'acquisto, dedotti gli sconti commerciali e gli abbuoni;
- b) qualsiasi costo direttamente attribuibile alle attività svolte per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie affinché sia in grado di operare o sia utilizzato secondo le modalità decise dall'amministrazione;

¹ È necessario precisare la differenza fra il "Valore iniziale" e "First time adoption". Per valore iniziale si intende un "entry value" in regime di vigenza dell'attuale principio e non il valore da attribuire a seguito della prima applicazione del set di principi ITAS.

- c) la stima dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e bonifica del sito su cui esso insiste, qualora l'amministrazione sia a ciò obbligata.

14 Esempi di costi direttamente imputabili sono:

- a) i costi dei benefici per i dipendenti, di cui all'ITAS 15 - *Benefici per i dipendenti*, derivanti direttamente dalla costruzione o dall'acquisizione dell'immobilizzazione materiale;
- b) i costi di preparazione del sito;
- c) i costi iniziali di consegna e i costi di gestione del cantiere;
- d) i costi di installazione e assemblaggio;
- e) i costi per verificare se l'attività funziona correttamente; e
- f) gli onorari professionali correlati a prestazioni svolte esclusivamente per mettere l'immobilizzazione nelle condizioni di essere utilizzata.

15 La rilevazione dei costi direttamente attribuibili al valore contabile di un'immobilizzazione materiale cessa quando il bene è nel luogo e nella condizione necessari perché esso sia in grado di operare secondo le modalità decise dell'amministrazione.

16 In caso di costruzione interna, il costo è determinato con gli stessi criteri previsti per i beni acquistati da terzi. Il costo di costruzione non include eventuali margini di profitto. Analogamente, non sono inclusi nel costo del bene i costi di sprechi anomali di materiali, lavoro o altre risorse, sostenuti per la costruzione in economia dello stesso.

17 Gli oneri finanziari sui prestiti vengono normalmente imputati al conto economico. È consentita la capitalizzazione nel valore contabile dell'immobilizzazione degli oneri finanziari sostenuti in relazione ai finanziamenti direttamente attribuibili all'acquisto o alla costruzione della stessa. La nota integrativa deve indicare le immobilizzazioni per le quali si è proceduto alla capitalizzazione degli oneri finanziari. Il passaggio dalla capitalizzazione degli oneri finanziari all'imputazione direttamente a conto economico di tali oneri (o viceversa) costituisce un cambiamento di politica contabile.

18 Qualora il prestito sia attinto unicamente per l'acquisto o la costruzione di una data immobilizzazione materiale, i costi capitalizzabili sono costituiti dagli oneri finanziari al netto degli eventuali proventi finanziari conseguiti dall'impiego temporaneo delle somme prese a prestito.

Qualora, nei casi consentiti dalla legge, l'acquisto o la costruzione dell'immobilizzazione sia finanziato con una quota dei prestiti attinti per finalità generali, gli oneri finanziari capitalizzabili sono calcolati applicando al costo sostenuto per acquistare o costruire l'immobilizzazione un tasso pari alla media ponderata degli oneri finanziari in essere nel periodo di riferimento del bilancio di esercizio, al netto dei prestiti attinti per finanziare l'acquisto, la costruzione o produzione di specifiche attività.

19 Per capitalizzare gli oneri finanziari è necessario che:

- a) si stiano sostenendo i costi per l'acquisto o la costruzione dell'immobilizzazione;
- b) si stiano sostenendo gli oneri finanziari e siano in corso le attività necessarie a predisporre l'immobilizzazione per l'uso cui è destinata.

La capitalizzazione è sospesa, e gli oneri finanziari sono imputati al conto economico, nei periodi nei quali la realizzazione dell'immobilizzazione è sospesa. La capitalizzazione ha termine quando tutte le attività necessarie per la messa in uso dell'immobilizzazione sono state completate.

20 L'opzione della capitalizzazione degli oneri finanziari nel valore contabile dell'immobilizzazione non è consentita per i beni costituenti investimenti immobiliari.

21 Un'immobilizzazione materiale può essere acquistata per scambio con una o più attività non monetarie, o con una combinazione di attività monetarie e non monetarie. Il costo di un'attività che sia acquistata per scambio con un'attività non monetaria è determinato al valore di mercato tranne se:

- a) la permuta non abbia sostanza commerciale; ovvero
- b) né il valore di mercato dell'attività ricevuta né quello dell'attività ceduta, o da cedere, possano essere determinati attendibilmente.

Se l'immobilizzazione acquistata non è valutata al valore di mercato, il suo costo è pari al valore contabile dell'attività ceduta o da cedere.

22 Il valore iniziale di una immobilizzazione materiale, acquisita con una operazione senza corrispettivo, è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:

- a) valore di mercato;
- b) costo di sostituzione.

Nel caso entrambi i criteri di valutazione soddisfano i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio d'esercizio, il valore iniziale corrisponde all'importo minore.

Nel caso l'immobilizzazione materiale provenga da altra amministrazione pubblica, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente.

23 Il valore di un'immobilizzazione acquisita con una operazione senza corrispettivo è rilevato in contropartita quale provento, in coerenza con quanto stabilito nell'ITAS 9 – *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*.

La contropartita è rilevata come incremento del patrimonio netto quando il trasferimento è effettuato a titolo di incremento del fondo di dotazione o ripiano di perdite pregresse dell'amministrazione conferitaria.

24 Il valore di mercato di una immobilizzazione per la quale non esistono operazioni di mercato comparabili è utilizzabile se:

- a) la variabilità della gamma di stime ragionevoli del valore di mercato non è rilevante per tale immobilizzazione; ovvero
- b) le varie stime rientranti nella gamma possono essere ragionevolmente valutate e utilizzate nella stima del valore.

Disposizioni particolari per le attività del patrimonio culturale

25 Il valore iniziale delle attività del patrimonio culturale acquisite con una operazione senza corrispettivo è determinato applicando uno dei seguenti criteri di valutazione:

- a) valore di mercato;
- b) costo di sostituzione (per le attività operative);
- c) valore d'uso.

Nel caso l'attività del patrimonio culturale provenga da altra amministrazione pubblica, il valore iniziale corrisponde al valore contabile rinvenibile nel bilancio di esercizio dell'amministrazione cedente.

26 Nella riserva indisponibile, di cui al paragrafo 9bis, è separatamente indicata una riserva d'importo pari al valore delle attività del patrimonio culturale rientranti nel patrimonio demaniale ed indisponibile.

27 Nel caso in cui nessun criterio di valutazione della specifica attività culturale soddisfi i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, non viene iscritto alcun valore nello stato patrimoniale e le caratteristiche del bene sono presentate esclusivamente nell'informativa descrittiva ed extra-contabile contenuta in nota integrativa di cui ai paragrafi 85 e 87.

28 La determinazione del valore d'uso è fondata sull'attualizzazione dei flussi netti di cassa o dei risparmi di flussi di cassa negativi, inerenti alla fruibilità dell'attività culturale.

I flussi finanziari diretti concernono:

- a) tutte le entrate legate alla fruizione della specifica attività, quali introiti derivanti dai biglietti d'ingresso, concessioni sul bene, servizi in concessione diretta, servizi aggiuntivi, sponsorizzazioni, noleggi, contributi da enti pubblici e privati, nazionali ed internazionali, ecc. al netto delle spese di gestione;
- b) tutti i risparmi di uscite derivanti dall'utilizzo dell'attività culturale nella erogazione dei servizi pubblici, quali fitti figurativi, spese di rappresentanza, ecc.;

I flussi finanziari indiretti concernono tutte le entrate incrementali dell'amministrazione connesse ai benefici economici generati dal bene culturale.

Per questi flussi, un'adeguata verificabilità del dato e l'oggettività dei parametri di riferimento (numerosità dei visitatori, aliquote fiscali, ecc.) è una condizione imprescindibile affinché il relativo valore confluisca nell'informativa contabile.

29 Nella valutazione del valore d'uso l'amministrazione:

- a) basa le proiezioni dei flussi finanziari su presupposti ragionevoli e verificabili in grado di rappresentare la migliore stima effettuabile da parte degli organi di vertice dell'amministrazione di una serie di condizioni economiche connesse alla vita utile dell'attività culturale. Maggior peso deve essere dato alle evidenze provenienti da fonti esterne all'amministrazione;
- b) basa le proiezioni dei flussi finanziari sul più recente budget approvato dagli organi di vertice, escludendo eventuali flussi finanziari in entrata o in uscita futuri che si stima derivino da ristrutturazioni o miglioramenti o ottimizzazioni della fruibilità dell'attività culturale. Le proiezioni fondate su questi budget devono coprire un periodo non inferiore a cinque anni;
- c) stima le proiezioni dei flussi finanziari per un periodo più ampio rispetto a quello coperto dai più recenti budget tramite estrapolazione delle proiezioni fondate su budget facendo uso per gli anni successivi di un tasso di crescita stabile o in diminuzione, a meno che un tasso crescente possa essere giustificato.

30 Le stime dei flussi finanziari futuri, diretti e indiretti, devono includere:

- a) le proiezioni dei flussi finanziari in entrata derivanti dall'uso continuativo dell'attività;
- b) le proiezioni dei flussi finanziari in uscita che si verificano necessariamente per generare i flussi finanziari in entrata dall'uso continuativo dell'attività (inclusi i flussi finanziari in uscita per rendere l'attività utilizzabile) e che possono essere direttamente attribuiti o ripartiti all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente.

31 Le stime dei flussi finanziari futuri e il tasso di attualizzazione riflettono presupposti coerenti in merito agli aumenti dei prezzi imputabili all'inflazione generale. Perciò, se il tasso di attualizzazione include l'effetto degli aumenti dei prezzi imputabili all'inflazione generale, i flussi finanziari futuri sono stimati al loro valore nominale. Se il tasso di attualizzazione esclude l'effetto degli aumenti dei prezzi imputabili all'inflazione generale, i flussi finanziari futuri sono stimati al loro valore reale (ma includono specifici aumenti o diminuzioni dei prezzi futuri).

32 Relativamente al tasso di attualizzazione ed all'orizzonte temporale si applicano, per analogia, le linee guida elaborate da Eurostat ai fini della stima dei diritti pensionistici dei sistemi pubblici per la compilazione della tavola 29 dei conti nazionali secondo i criteri definitivi e metodologici del SEC 2010.

33 Il valore d'uso può essere determinato anche come montante dei flussi finanziari inerenti i costi sostenuti in passato per mantenere o incrementare la fruibilità e la conservazione del bene, da quando

è in possesso dell'amministrazione o da quando ha iniziato ad essere considerato parte del patrimonio culturale da preservare.

34 I flussi di cui al paragrafo 33 includono sia le opere conservative del bene nella sua materialità, che quelle volte a garantirne l'accesso, anche mediatico, da parte della collettività e, pertanto, sono equiparabili ai costi di investimento realizzati ai fini della fruibilità del bene culturale.

Questi flussi, in quanto già sostenuti in passato dall'amministrazione, devono essere adeguatamente verificabili affinché possano essere utilizzati nella stima del valore contabile dell'attività culturale.

35 Il montante di cui al paragrafo 33 è calcolato applicando il tasso di capitalizzazione determinato sulla base dei rendimenti medi di mercato dei titoli di Stato a lungo termine, forniti da Eurostat.

Valutazione successiva

36 Per tutte le immobilizzazioni materiali diverse dagli investimenti immobiliari e dalle attività biologiche impiegate in agricoltura, l'amministrazione applica il modello del costo di cui al paragrafo 40.

Le immobilizzazioni possono essere rivalutate solo nel caso lo preveda o lo consenta una legge applicabile all'amministrazione.

37 Il valore contabile di un'immobilizzazione materiale non include i costi di manutenzione ordinaria. Questi costi sono imputati al conto economico e contribuiscono al risultato economico dell'esercizio nel quale sono sostenuti.

I costi di manutenzione straordinaria sono rilevati nel valore contabile dell'immobilizzazione materiale.

38 Per i beni costituenti investimenti immobiliari, l'amministrazione sceglie tra la valutazione secondo il modello del costo di cui al paragrafo 40 oppure secondo il modello del valore di mercato di cui al paragrafo 41, applicando tale scelta a tutti gli investimenti immobiliari.

39 Il valore di mercato di un investimento immobiliare è il prezzo al quale l'immobile può essere scambiato in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Il valore di mercato esclude specificatamente l'ipotesi di prezzi gonfiati o ridotti a causa di termini contrattuali o circostanze speciali, quali finanziamenti atipici, vendite con patti di retrolocazione, corrispettivi e concessioni particolari fra i soggetti coinvolti nella vendita.

Modello del costo

40 Successivamente alla rilevazione iniziale, un'immobilizzazione materiale è iscritta nel bilancio di esercizio al costo, al netto degli ammortamenti cumulati e delle perdite cumulate per riduzione di valore.

Modello del valore di mercato (per gli investimenti immobiliari e le attività biologiche impiegate in agricoltura)

41 Successivamente alla rilevazione iniziale, l'amministrazione può scegliere di iscrivere nel bilancio di esercizio tutti i suoi investimenti immobiliari secondo il modello del valore di mercato. Secondo tale modello, il valore dell'immobilizzazione deve riflettere le condizioni di mercato alla data di chiusura del bilancio di esercizio.

Le attività biologiche impiegate in agricoltura sono valutate al valore di mercato al netto dei costi di vendita, a ogni data di chiusura del bilancio di esercizio.

42 Una rivalutazione o svalutazione risultante dall'applicazione del modello del valore di mercato, o del valore di mercato al netto dei costi di vendita, costituisce un componente economico dell'esercizio in cui si origina.

43 Se il valore di mercato di uno specifico investimento immobiliare non è determinabile su base continuativa in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio, l'amministrazione applica a quell'immobilizzazione il modello del costo fino alla dismissione del cespite. Gli altri investimenti immobiliari continuano ad essere valutati secondo il modello del valore di mercato. La nota integrativa deve indicare le ragioni per le quali lo specifico investimento immobiliare è stato valutato al costo.

Qualora le attività biologiche non siano state inizialmente rilevate al valore di mercato al netto dei costi di vendita, secondo quanto previsto al paragrafo 12, sono valutate al costo al netto degli ammortamenti cumulati e delle svalutazioni cumulate, fino a che il valore di mercato non diventi applicabile. Un'attività biologica valutata inizialmente al valore di mercato al netto dei costi di vendita è valutata secondo tale criterio per tutta la propria vita utile.

Disposizioni particolari per le attività del patrimonio culturale

44 In caso di interventi migliorativi della fruibilità dell'attività del patrimonio culturale e dei conseguenti benefici economici rivenienti dal bene, è necessario rideterminare il valore contabile alla data di redazione del bilancio di esercizio, utilizzando uno dei criteri di valutazione di cui al paragrafo 25.

A seguito della rideterminazione del valore contabile alla data di redazione del bilancio d'esercizio è necessario adeguare la riserva indisponibile di cui al paragrafo 26.

La rideterminazione del valore contabile a seguito di interventi migliorativi della fruibilità non comporta l'applicazione di quanto previsto nell'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzioni di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

Ammortamento

45 Il valore ammortizzabile di un'immobilizzazione materiale è ripartito in modo sistematico nel corso della sua vita utile, se limitata nel tempo.

46 La vita utile di un bene per l'amministrazione viene definita con riferimento al periodo durante il quale l'amministrazione si attende di fruire del bene. La gestione del bene può comportare la sua dismissione dopo un periodo determinato o dopo l'utilizzo di una specifica parte dei benefici economici futuri o del potenziale di servizio derivanti dal bene stesso.

47 I benefici economici futuri o il potenziale di servizio incorporati in un'immobilizzazione materiale sono fruiti dall'amministrazione principalmente tramite il suo utilizzo. Tuttavia, anche altri fattori possono essere causa di un decremento nei benefici economici o nel potenziale di servizio ottenibili da un'immobilizzazione. Di conseguenza, nella determinazione della vita utile di un'immobilizzazione materiale sono considerati tutti i seguenti fattori:

- a) l'utilizzo atteso del bene;
- b) il deterioramento fisico atteso;
- c) l'obsolescenza tecnologica o commerciale;
- d) le restrizioni legali o vincoli simili all'utilizzo dell'immobilizzazione.

48 L'ammortamento riflette le modalità con le quali si prevede che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio dell'immobilizzazione materiale sono fruiti dall'amministrazione.

49 L'ammortamento di un'immobilizzazione materiale ha inizio quando questa è disponibile per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie perché sia in grado di funzionare nella maniera programmata dall'amministrazione. L'ammortamento di un'immobilizzazione materiale cessa al termine del piano di ammortamento o quando questa viene eliminata contabilmente. Pertanto, l'ammortamento

non cessa qualora l'immobilizzazione resti inutilizzata oppure sia dismessa dall'uso attivo e detenuta in vista della sua cessione, a meno che essa non sia completamente ammortizzata.

50 La quota di ammortamento di ciascun esercizio è imputata al conto economico.

51 Qualora i benefici economici futuri o il potenziale di servizio contenuti in un'attività siano assorbiti nella produzione di altre attività, la quota di ammortamento costituisce parte del costo dell'altro bene ed è inclusa nel suo valore contabile.

52 Ciascuna parte di un'immobilizzazione materiale il cui costo sia rilevante in rapporto al costo totale dell'immobilizzazione è ammortizzata separatamente. Le parti rilevanti di un'immobilizzazione che presentano vita utile e metodo di ammortamento identici possono essere raggruppate ai fini della determinazione delle quote di ammortamento da imputare all'esercizio.

53 Qualora parti di un'immobilizzazione materiale siano ammortizzate separatamente, anche la parte restante dell'immobilizzazione è ammortizzata separatamente. Essa consiste delle parti dell'immobilizzazione che non sono individualmente rilevanti.

54 Dopo la capitalizzazione dei costi sul valore di un'immobilizzazione materiale, l'ammortamento si applica in modo unitario avendo riguardo al nuovo valore contabile del cespite tenuto conto della sua nuova residua vita utile, salvo quanto previsto dai precedenti paragrafi 52 e 53.

55 I terreni e i fabbricati sono beni separabili e sono contabilizzati separatamente, anche quando vengono acquistati congiuntamente. Salvo alcune eccezioni, come cave e siti adibiti a discarica, i terreni hanno vita utile illimitata e quindi non vengono ammortizzati. Gli edifici hanno una vita utile limitata e quindi sono beni ammortizzabili. Un incremento del valore del terreno su cui sorge un fabbricato non influisce sulla determinazione del valore ammortizzabile del fabbricato.

56 Il valore residuo, la vita utile e il metodo di ammortamento di un'immobilizzazione materiale sono essere riesaminati alla data di chiusura del bilancio di esercizio e, se le aspettative differiscono dalle precedenti stime, il cambiamento è considerato come un cambiamento nelle stime contabili secondo quanto previsto dall'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio*.

57 Le riparazioni e la manutenzione di una immobilizzazione non fanno venir meno la necessità di ammortizzarla. Viceversa, alcuni beni possono ricevere scarse manutenzioni ovvero la manutenzione può essere rinviata a tempo indefinito a causa di limiti di budget. Qualora le politiche di gestione dell'immobilizzazione aggravino il deterioramento fisico del bene, la sua vita utile è rideterminata e rettificata di conseguenza.

58 Le immobilizzazioni acquisite senza alcun corrispettivo sono ammortizzate con gli stessi criteri di quelle acquisite a titolo oneroso.

Disposizioni particolari per le attività del patrimonio culturale

59 Le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento, considerata la loro durata indefinita.

60 I beni del patrimonio culturale, al pari degli altri beni, necessitano di spese ordinarie di manutenzione, di carattere annuale o infra-annuale, utili alla loro conservazione e a preservarne la fruibilità per le generazioni future. Tali spese sono iscritte nel conto economico nell'esercizio nel quale sono sostenute.

61 I costi sostenuti per il bene culturale che hanno funzione conservativa, ma si sostengono con periodicità pluriennale, sono iscritti nell'attivo patrimoniale separatamente dal bene a cui ineriscono e ammortizzati in ragione di un periodo parametrato alla periodicità dell'intervento.

Svalutazione

62 La svalutazione delle immobilizzazioni materiali è disciplinata dall'ITAS 8 – *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*.

Eliminazione dal bilancio di esercizio

63 Il valore contabile di un'immobilizzazione materiale è eliminato dal bilancio di esercizio:

- a) alla cessione; ovvero
- b) quando l'amministrazione non si attende alcun beneficio economico o potenziale di servizio futuro dall'utilizzo o dalla cessione dell'immobilizzazione.

64 La plusvalenza o la minusvalenza derivante dall'eliminazione di un'immobilizzazione materiale è imputata al conto economico quando l'immobilizzazione è eliminata, a meno che uno specifico standard non preveda diversamente.

65 La plusvalenza o la minusvalenza derivante dalla cessione di un'immobilizzazione materiale è determinata come differenza tra il prezzo netto di vendita e il valore contabile dell'immobilizzazione.

66 Il corrispettivo della cessione di un'immobilizzazione materiale è rilevato al suo prezzo di vendita. Se la riscossione è differita, il corrispettivo è rilevato all'equivalente del prezzo di vendita. La differenza tra il valore nominale del corrispettivo e il prezzo equivalente di vendita è rilevata come interesse attivo, secondo quanto previsto dall'ITAS 9 – *Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione*.

Trasferimenti da e verso la classe degli investimenti immobiliari

67 I trasferimenti dalla classe degli investimenti immobiliari ad altre classi di attività e viceversa sono consentiti solo quando vi sia un cambiamento nella destinazione d'uso del cespite. A tal fine occorre che vi sia evidenza di un cambiamento nell'uso effettivo del cespite, non essendo sufficiente un cambiamento nelle intenzioni dell'amministrazione.

68 Quando si utilizza il modello del costo, i cambiamenti di destinazione tra investimento immobiliare, immobile a uso strumentale e rimanenze non incidono sul valore contabile dell'immobile che ha subito tale cambiamento.

69 Nel caso di riclassificazione di un cespite da investimento immobiliare iscritto al valore di mercato in altra classe di immobilizzazioni materiali o nelle rimanenze, il valore di mercato alla data del cambiamento di destinazione d'uso costituisce il costo del cespite ai fini della successiva contabilizzazione secondo quanto previsto dal presente standard e dall'ITAS 10 – *Rimanenze*.

70 Se un immobile iscritto tra le altre immobilizzazioni materiali o tra le rimanenze viene riclassificato come investimento immobiliare e iscritto al valore di mercato, il cespite segue la disciplina degli investimenti immobiliari prevista dal presente standard sin dal momento del cambio di destinazione d'uso. Qualunque differenza esistente a tale data tra il precedente valore contabile del cespite e il suo valore di mercato, deve essere trattato come una rivalutazione o svalutazione nell'ambito del modello del valore di mercato, secondo quanto previsto dal presente standard al paragrafo 42.

Informazione integrativa

71 Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali, la nota integrativa indica:

- a) i metodi di ammortamento utilizzati;
- b) le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati;
- c) il valore contabile lordo, l'ammortamento cumulato e le eventuali perdite cumulate per riduzione di valore, all'inizio e alla fine dell'esercizio; e
- d) una riconciliazione del valore contabile all'inizio e alla fine dell'esercizio che mostri:
 - i. gli incrementi dovuti a nuove acquisizioni e quelli dovuti a capitalizzazione di costi successivi all'acquisizione;
 - ii. le acquisizioni a seguito di aggregazioni aziendali;
 - iii. le dismissioni;
 - iv. gli aumenti o diminuzioni derivanti dalla rilevazione di svalutazioni per perdite durevoli per riduzione di valore imputate direttamente alla riserva del patrimonio netto secondo quanto previsto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*;
 - v. le svalutazioni per perdite durevoli di valore imputate direttamente al conto economico, secondo quanto previsto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*;
 - vi. le svalutazioni per perdite durevoli di valore stornate dal conto economico, secondo quanto previsto dall'ITAS 8 - *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*;
 - vii. gli ammortamenti operati nell'esercizio;
 - viii. le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione dei valori di bilancio dalla valuta operativa a una differente valuta di presentazione, inclusa la conversione di una gestione estera nella valuta di presentazione del bilancio di esercizio; e
 - ix. le altre variazioni.

72 Per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali, la nota integrativa indica inoltre:

- a) l'esistenza e l'ammontare di vincoli o restrizioni alla titolarità dei beni nonché i cespiti gravati da garanzie per passività;
- b) l'importo dei costi rilevati nel valore contabile di ciascuna immobilizzazione materiale nel corso della sua costruzione, se rilevante;
- c) l'ammontare degli impegni contrattuali in essere per l'acquisto di nuove immobilizzazioni materiali;
- d) qualora non indicato separatamente nel conto economico, l'importo del risarcimento da parte di terzi imputato al conto economico per le immobilizzazioni materiali che hanno subito una perdita per riduzione di valore, sono andati persi o sono stati dismessi;
- e) i beni di proprietà dell'amministrazione in uso presso altre amministrazioni che li possiedono.

73 La nota integrativa indica:

- a) la politica contabile adottata per gli oneri finanziari relativi al finanziamento dell'acquisto o costruzione delle immobilizzazioni materiali;
- b) l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati nell'esercizio cui il bilancio di esercizio si riferisce;
- c) l'eventuale tasso medio utilizzato per determinare la quota degli oneri finanziari capitalizzabile con riferimento ai prestiti attinti per finalità generali.

74 Specificamente per gli investimenti immobiliari iscritti nel bilancio di esercizio, la nota integrativa indica:

- a) se si utilizza il modello del costo o il modello del valore di mercato;
- b) i criteri utilizzati per distinguere i cespiti costituenti investimenti immobiliari dalle altre classi di immobilizzazioni materiali nonché dai cespiti iscritti fra le rimanenze in quanto destinati alla vendita nello svolgimento ordinario della gestione;

- c) le ipotesi significative e le modalità applicate nella determinazione del valore di mercato, dichiarando se tale determinazione è comprovata da evidenze di mercato oppure è prevalentemente basata su altri fattori (a loro volta da specificare) a causa della natura dei cespiti e della mancanza di dati di mercato confrontabili;
- d) se e la misura in cui il valore di mercato degli investimenti immobiliari si basa su di una stima effettuata da un perito indipendente ovvero da uffici interni all'amministrazione stessa;
- e) l'ammontare dei fitti attivi e delle spese di gestione, comprensive delle riparazioni e manutenzioni, iscritte nel conto economico, con distinzione delle spese riguardanti cespiti che hanno generato fitti attivi e che non hanno generato fitti attivi nel periodo;
- f) l'esistenza e l'ammontare dei vincoli alla realizzabilità dei cespiti e alla destinazione dei ricavi derivanti dalla loro alienazione;
- g) le obbligazioni contrattuali ad acquistare, costruire, riparare, mantenere o apportare migliorie ai cespiti.

75 Qualora gli investimenti immobiliari siano valutati secondo il modello del costo, in aggiunta alle informazioni di cui al paragrafo 71 di questo standard, la nota integrativa indica:

- a) il valore di mercato degli investimenti immobiliari rilevanti;
- b) i cespiti per i quali non sia possibile determinare il valore di mercato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio, dandone adeguata motivazione;
- c) nella riconciliazione di cui al punto d) del paragrafo 71: le riclassificazioni operate alla/dalla classe degli investimenti immobiliari da/verso altre classi di immobilizzazioni materiali o le rimanenze.

76 Quando gli investimenti immobiliari sono valutati secondo il modello del valore di mercato di cui ai paragrafi 41 e seguenti del presente standard, la nota integrativa inoltre fornisce una riconciliazione tra il valore contabile degli investimenti immobiliari all'inizio e la fine dell'esercizio che presenti le seguenti informazioni:

- a) gli incrementi, con separata indicazione degli incrementi dovuti a nuove acquisizioni e quelli dovuti a capitalizzazione di costi successivi all'acquisizione;
- b) le acquisizioni a seguito di aggregazioni aziendali;
- c) le dismissioni;
- d) i saldi netti dell'esercizio (utili o perdite netti) derivanti da variazioni del valore di mercato;
- e) le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio di esercizio dalla valuta operativa alla differente moneta di presentazione, inclusa la conversione di una gestione estera nella moneta di presentazione del bilancio;
- f) le riclassificazioni operate alla/dalla classe degli investimenti immobiliari da/verso altre classi di immobilizzazioni materiali o le rimanenze; e
- g) le altre variazioni.

77 In conformità con l'ITAS 2 – *Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili e correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio* la nota integrativa indica la natura e l'effetto di un cambiamento di una stima contabile che produce conseguenze nell'esercizio di riferimento del bilancio di esercizio o che si prevede produrrà conseguenze negli esercizi successivi. Per le immobilizzazioni materiali, l'obbligo di fornire tali informazioni può derivare da cambiamenti delle stime con riferimento a:

- a) valori residui;
- b) costi stimati di smantellamento, rimozione, bonifica o ripristino di immobilizzazioni materiali;
- c) vite utili; e
- d) metodi di ammortamento.

78 La nota integrativa riporta le informazioni aggiuntive richieste dall'ITAS 8 – *Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle attività*.

79 L'amministrazione indica l'ammontare complessivo dell'utile o della perdita originatosi durante l'esercizio in sede di prima rilevazione delle attività biologiche e dei prodotti agricoli al momento del raccolto, nonché dalla variazione del valore di mercato al netto dei costi di vendita delle attività biologiche.

80 L'amministrazione fornisce una descrizione delle attività biologiche, operando una distinzione tra le attività biologiche consumabili e quelle capaci di rigenerarsi autonomamente (fruttifere), e tra le attività biologiche possedute per la vendita e quelle possedute per la distribuzione a fronte di un corrispettivo nullo o simbolico.

81 L'amministrazione indica i criteri e i principali assunti considerati nel determinare il valore di mercato di ciascun gruppo di prodotti agricoli al momento del raccolto e di ciascun gruppo di attività biologiche.

82 L'amministrazione indica:

- a) l'esistenza e i valori contabili delle attività biologiche con restrizioni al titolo di proprietà e i valori contabili delle attività biologiche date come garanzie per debiti assunti;
- b) la natura e la portata delle limitazioni all'utilizzo o alla capacità di vendere le attività biologiche da parte dell'amministrazione stessa;
- c) l'importo di impegni assunti per lo sviluppo o per l'acquisizione di attività biologiche, e
- d) le strategie di gestione del rischio finanziario connesse all'attività agricola.

83 Un'attività agricola è spesso esposta a rischi climatici, malattie e altri rischi naturali. Se si verifica un evento che dà origine a una voce rilevante di proventi o oneri, la natura e l'importo di tale voce sono presentati secondo quanto richiesto dall'ITAS 1 - *Composizione e schemi del bilancio di esercizio*.

84 Se l'amministrazione valuta le attività biologiche al costo al netto degli ammortamenti cumulati e delle svalutazioni per perdite di valore cumulate, indica con riferimento a tali attività:

- a) una descrizione delle attività biologiche;
- b) una spiegazione dei motivi per i quali il valore di mercato non può essere determinato in modo da rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione di bilancio;
- c) se possibile, l'intervallo di valori entro cui è altamente probabile che la stima del valore di mercato sia compresa;
- d) il criterio di ammortamento utilizzato;
- e) le vite utili o i tassi di ammortamento utilizzati; e
- f) il valore contabile lordo, l'ammortamento cumulato e le eventuali svalutazioni cumulate per perdite di valore) all'inizio e alla fine dell'esercizio.

Disposizioni particolari per le attività del patrimonio culturale

85 Per le attività del patrimonio culturale possedute dall'amministrazione, la nota integrativa indica, a prescindere dalla loro iscrizione nello stato patrimoniale:

- a) denominazione, luogo, anno di acquisizione, tipologia (attività operativa o attività non operativa), natura (storico, artistico, archeologico, archivistico, ecc.) del bene;
- b) la modalità di acquisizione, se nota (es. ritrovamento, donazione, esproprio, ecc.);
- c) le forme di gestione;
- d) informazioni sulla fruibilità dello stesso (accesso consentito o non consentito);
- e) in caso di accesso consentito, il numero dei visitatori annui;
- f) se l'accesso è libero o a pagamento;

- g) le politiche condotte dall'ente ed il budget allocato per l'acquisizione, la manutenzione, la gestione o la dismissione.

86 Per le attività del patrimonio culturale iscritte nello stato patrimoniale, la nota integrativa altresì indica:

- a) la data di prima iscrizione in bilancio;
- b) la data dell'ultima valutazione;
- c) il criterio di valutazione adottato e il valore contabile a esso conseguente;
- d) le ipotesi significative e le modalità applicative nella determinazione del valore contabile;
- e) la motivazione che ha condotto all'adozione del criterio di valutazione prescelto;
- f) eventuali ulteriori informazioni ritenute rilevanti;
- g) eventuali modifiche intervenute in relazione al valore del bene a inizio e a fine periodo.

87 Per le attività del patrimonio culturale non iscritte nello stato patrimoniale, la nota integrativa indica:

- a) i motivi della mancata rilevazione;
- b) eventuali ulteriori informazioni sul bene, ritenute rilevanti.

88 L'informativa richiesta dal paragrafo 85 al paragrafo 87 è fornita per singole attività del patrimonio culturale oppure in forma aggregata per gruppi o classi di beni del patrimonio culturale, a condizione che tali aggregazioni siano trattate come universalità di beni, in ossequio al paragrafo 8.