

CASI CONTROVERSI

Aree edificate: è giunto il momento dello scorporo

di **Comitato di redazione**

Il bilancio dell'esercizio 2014 si caratterizza per la massiccia applicazione dei nuovi documenti revisionati dall'**OIC**; tra questi, certamente svolge un ruolo importante il **numero 16**, che attiene alle **immobilizzazioni materiali**.

Le indicazioni "innovative" investono, ad esempio, il processo di ammortamento e le casistiche in cui è possibile (meglio, doveroso) non ammortizzare i cespiti. Proprio su tale tema si rinviene anche la questione della **non applicazione delle quote di ammortamento sulle aree**, a prescindere dal fatto che siano o meno edificate, con la sola esclusione di poche casistiche (aree adibite a cava o discarica e simili). In tal senso si afferma che *tutti i cespiti sono ammortizzati tranne (a) alcuni fabbricati civili e (b) i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte*.

Nella normalità dei casi, il principio determina un obbligo di rivisitazione dei comportamenti assunti nel passato riguardo alla contabilizzazione dei fabbricati, in tutti quei casi nei quali fosse stato **unitariamente ammortizzato (sul versante civilistico)** l'intero valore del cespite.

A mente della **precedente versione** del documento 16 ciò era possibile, sia pure a titolo di deroga ad un criterio generale, in tutti quei casi nei quali si ipotizzasse che il valore dell'area potesse coincidere con l'ipotetico costo della bonifica del terreno al termine di utilizzazione dello stabile.

In tal modo, si riteneva che il valore dell'area non potesse mantenersi inalterato, con l'ulteriore conseguenza della legittimità dello stanziamento di quote di ammortamento sull'intero valore.

Ora **tale deroga non risulta più ammissibile** nel nuovo OIC 16 che, nelle premesse, evidenziando le modifiche rispetto alla precedente versione precisa come si sia inteso *"eliminare la previsione contenuta nell'attuale principio che permette di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui essi insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino/bonifica del sito, nel presupposto che la rilevazione distinta del terreno e del relativo fondo di accantonamento fornisca una migliore rappresentazione al lettore del bilancio"*.

Nessuna indicazione si rinviene in merito ai fabbricati non cielo-terra (ad esempio, un ufficio collocato in un condominio), in merito ai quali si potrebbe sostenere la non applicazione delle regole dello scorporo (invece sempre necessarie a fini tributari).

A livello di esposizione grafica, nella voce **BII1 "terreni e fabbricati"** dovranno allora trovare collocazione:

- i 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); nella categoria, pertanto, si rinvencono sia valori da ammortizzare che valori da non ammortizzare;
- fabbricati industriali (anche ad uso commerciale);
- fabbricati civili (sia non strumentali, in quanto rappresentanti un investimento di mezzi finanziari, sia detenuti o posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge, sia di carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali).

Separate indicazioni dei singoli valori (cioè terreni e fabbricati) sembrano opportune, per esigenze di informativa, solo in particolari casistiche (beni soggetti a possibili elevate fluttuazioni) e a discrezione del redattore del bilancio.

Stabilita, così, la necessità dello scorporo, il documento rileva l'esigenza di **individuare il valore del fabbricato, anche in base a stime**, affinché si possa applicare l'ammortamento. In particolare, il valore del **terreno** è determinato **come differenza** residua dopo aver prima scorporato il valore del fabbricato.

Individuati i valori (che potrebbero, per mera comodità, coincidere con quelli di stima forfetaria fiscale, ove non si ravvisino significative differenze, anche al fine di evitare un fastidioso doppio binario), si tratta di decidere in merito alla **sorte del fondo di ammortamento** presente in bilancio, astrattamente **riferibile ad una area che non deve essere ammortizzata** per quanto sopra precisato.

All'atto pratico, la prassi contabile suggerisce tre **possibili comportamenti**:

1. applicazione delle previsioni in tema di **cambiamento di principio** contabile: si determina in tal caso la necessità di incrementare il valore del fabbricato per la quota parte di ammortamenti già stanziati astrattamente riferibile all'area, con contestuale costituzione di un **Fondo di ripristino ambientale** per pari importo, **movimentando voci di proventi straordinari e oneri straordinari**;
2. **riqualificare**, direttamente, la quota di **fondo ammortamento riferibile all'area in Fondo ripristino ambientale**, salvo verificarne, di anno in anno, la congruità (quindi, senza evidenza delle poste straordinarie che tra loro si contrappongono);
3. confessare di avere compiuto, nel passato, un **errore contabile**, con la conseguenza che si dovrà stornare parte del fondo ammortamento, in contropartita di un **provento straordinario**, vale a dire una sopravvenienza attiva (sulla rilevanza fiscale della quale si potrebbe discutere a seconda della deduzione delle quote che alimentarono nel passato il fondo rettificato). Trattandosi di correzione di errore, si ritiene **dovuta l'informativa** richiesta dal documento OIC 29. In sostanza, si dovrà descrivere l'errore individuandone la natura, evidenziare l'impatto del medesimo sui bilanci dei

precedenti esercizi, individuare l'impatto sulle singole voci del bilancio, contrapponendo l'importo errato e quello corretto.

Nessuna di queste attività, invece, dovrà essere posta in essere per coloro che, prendendo lo spunto dalla normativa fiscale, avessero già nel passato separato le due voci e sospeso l'ammortamento (civilistico) sul valore delle aree.