

REGOLAMENTO (CE) N. 1260/2008 DELLA COMMISSIONE

del 10 dicembre 2008

che modifica il regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, per quanto riguarda il principio contabile internazionale (IAS) 23

(Testo rilevante ai fini del SEE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea,

visto il regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali⁽¹⁾, in particolare l'articolo 3, paragrafo 1,

considerando quanto segue:

- (1) Con il regolamento (CE) n. 1126/2008 della Commissione⁽²⁾ sono stati adottati taluni principi e interpretazioni contabili internazionali esistenti al 15 ottobre 2008.
- (2) Il 29 marzo 2007 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato la revisione dell'International Accounting Standard (IAS) 23 — Oneri finanziari, di seguito «IAS 23 rivisto». Lo IAS 23 rivisto sopprime l'opzione di cui allo IAS 23 di rilevare immediatamente gli oneri finanziari come costo, nella misura in cui essi siano direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica la capitalizzazione. Detti oneri finanziari devono essere tutti capitalizzati come parte del costo del bene stesso. Altri oneri finanziari devono essere rilevati come costo. Lo IAS 23 rivisto sostituisce lo IAS 23 Oneri finanziari rivisto nel 1993.
- (3) La consultazione del gruppo degli esperti tecnici (TEG) dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ha confermato che lo IAS 23 rivisto soddisfa i criteri tecnici di adozione previsti dall'articolo 3, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 1606/2002. Conformemente alla decisione 2006/505/CE della Commissione, del 14 luglio 2006, che istituisce un gruppo per la revisione della consulenza in materia di principi contabili

con il mandato di consigliare la Commissione in merito all'obiettività e alla neutralità dei pareri dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)⁽³⁾, il gruppo per la revisione della consulenza in materia di principi contabili ha esaminato il parere dell'EFRAG sull'omologazione e ha comunicato alla Commissione europea di considerarlo equilibrato ed obiettivo.

(4) Occorre pertanto modificare di conseguenza il regolamento (CE) n. 1126/2008.

(5) Le misure previste dal presente regolamento sono conformi al parere del comitato di regolamentazione contabile,

HA ADOTTATO IL PRESENTE REGOLAMENTO:

Articolo 1

Nell'allegato del regolamento (CE) n. 1126/2008, l'International Accounting Standard (IAS) 23 (rivisto nel 1993) — Oneri finanziari, è sostituito dall'International Accounting Standard (IAS) 23 (rivisto nel 2007) — Oneri finanziari, quale figura nell'allegato del presente regolamento.

Articolo 2

Le imprese applicano lo IAS 23 (rivisto nel 2007) che figura nell'allegato del presente regolamento al più tardi a partire dalla data di inizio del loro primo esercizio finanziario che cominci dopo il 31 dicembre 2008.

Articolo 3

Il presente regolamento entra in vigore il terzo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*.

Il presente regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

Fatto a Bruxelles, il 10 dicembre 2008.

Per la Commissione

Charlie McCREEVY

Membro della Commissione

⁽¹⁾ GU L 243 dell'11.9.2002, pag. 1.

⁽²⁾ GU L 320 del 29.11.2008, pag. 1.

⁽³⁾ GU L 199 del 21.7.2006, pag. 33.

ALLEGATO

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI (IAS)

IAS 23	IAS 23 <i>Oneri finanziari</i> (revisione 2007)
--------	---

PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE N. 23***Oneri finanziari*****IL PRINCIPIO**

- 1 Gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione fanno parte del costo del bene stesso. Gli altri oneri finanziari devono essere rilevati come costo.

AMBITO DI APPLICAZIONE

- 2 L'entità deve applicare il presente Principio nella contabilizzazione degli oneri finanziari.
- 3 Il Principio non tratta dell'onere finanziario effettivo o figurativo del patrimonio netto, compreso il capitale privilegiato non classificato come passività.
- 4 Un'entità non è tenuta ad applicare il presente Principio agli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di:
 - (a) un bene che giustifica una capitalizzazione valutato al *fair value* (valore equo), per esempio una attività biologica; o
 - (b) le rimanenze realizzate, o diversamente prodotte, in grandi quantità in modo ripetitivo.

DEFINIZIONI

- 5 Il presente Principio utilizza i termini seguenti con i significati indicati:

gli oneri finanziari sono gli interessi e gli altri oneri che una entità sostiene in relazione all'ottenimento di finanziamenti.

Il bene che giustifica la capitalizzazione è un bene che richiede un rilevante periodo di tempo per essere pronto per l'uso previsto o la vendita.

- 6 Gli oneri finanziari possono includere:

- (a) gli interessi su scoperti bancari e sui finanziamenti a breve e a lungo termine;
- (b) l'ammortamento di aggi e disaggi relativi al finanziamento;
- (c) l'ammortamento di costi accessori sostenuti in relazione all'ottenimento del finanziamento;
- (d) gli oneri finanziari relativi a leasing finanziari rilevati secondo quanto previsto dallo IAS 17 *Leasing*; e
- (e) le differenze di cambio derivanti da finanziamenti in valuta estera nella misura in cui esse siano considerate come rettifiche degli interessi passivi.

- 7 A seconda delle circostanze, qualunque bene tra i seguenti può essere considerato un bene che giustifica una capitalizzazione:

- (a) rimanenze
- (b) impianti manifatturieri
- (c) impianti per la produzione di energia
- (d) attività immateriali
- (e) investimenti immobiliari.

Le attività finanziarie e le rimanenze realizzate, o diversamente prodotte, in un breve periodo di tempo non sono beni che giustificano una capitalizzazione. I beni che al momento dell'acquisto sono pronti per il previsto utilizzo o per la vendita non sono beni che giustificano una capitalizzazione.

RILEVAZIONE

- 8 L'entità deve capitalizzare gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione in quanto parte del costo del bene stesso. L'entità deve rilevare gli altri oneri finanziari come costo di competenza dell'esercizio in cui sono sostenuti.

- 9 Gli oneri finanziari che sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono inclusi nel costo del bene stesso. Tali oneri finanziari sono capitalizzati come parte del costo del bene se è probabile che essi comporteranno benefici economici futuri per l'entità e se possono essere attendibilmente determinati. Se una entità applica lo IAS 29 *Informazioni contabili in economie iperinflazionate*, rileva come costo la parte di oneri finanziari che è diretta a compensare l'effetto dell'inflazione nello stesso periodo in conformità al paragrafo 21 dello stesso Principio.

Oneri finanziari capitalizzabili

- 10 Gli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene che giustifica una capitalizzazione sono quegli oneri finanziari che non sarebbero stati sostenuti se non fosse stata sostenuta la spesa per tale bene. Quando l'entità stipula finanziamenti specificatamente per ottenere un particolare bene che giustifica una capitalizzazione, gli oneri finanziari, che riguardano direttamente quel bene, possono essere facilmente identificati.
- 11 Può essere difficile stabilire un legame diretto tra certi finanziamenti e un bene che giustifica una capitalizzazione e determinare i finanziamenti che altrimenti potevano essere evitati. Una tale difficoltà si manifesta, per esempio, quando l'attività di finanziamento di un'entità è coordinata centralmente. Altre difficoltà emergono quando un gruppo impiega più strumenti finanziari per prendere a prestito fondi con tassi di interesse differenti e presta quei fondi ad altre entità del gruppo in base a criteri differenti. Altre complicazioni derivano dall'utilizzo di prestiti espressi in o collegati a valute estere, quando il gruppo opera in economie altamente inflazionate, nonché dalle fluttuazioni dei cambi. Per questi motivi, la quantificazione dell'ammontare degli oneri finanziari direttamente imputabili all'acquisizione di un bene che giustifica una capitalizzazione è difficile e richiede un procedimento di valutazione.
- 12 Nella misura in cui una entità si indebita specificamente allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'entità deve determinare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili come oneri finanziari effettivi sostenuti per quel finanziamento durante l'esercizio, dedotto ogni provento finanziario derivante dall'investimento temporaneo di quei fondi.
- 13 Gli accordi finanziari riferibili a un bene che giustifica una capitalizzazione possono far sì che l'entità ottenga un finanziamento e sostenga i relativi oneri finanziari prima che alcuni o tutti i fondi siano impiegati per il bene che giustifica una capitalizzazione. In tali casi, i fondi sono spesso temporaneamente investiti in attesa di essere utilizzati per le spese relative al bene. Nella determinazione del valore degli oneri finanziari capitalizzabili durante un esercizio, qualsiasi reddito derivante dall'investimento di tali fondi viene dedotto dagli oneri finanziari sostenuti.
- 14 Nella misura in cui una entità si indebita genericamente e utilizza i finanziamenti allo scopo di ottenere un bene che giustifica una capitalizzazione, l'entità deve determinare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili applicando un tasso di capitalizzazione alle spese sostenute per quel bene. Tale tasso di capitalizzazione deve corrispondere alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi da quelli ottenuti specificamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione. L'ammontare degli oneri finanziari che una entità capitalizza durante un esercizio non deve eccedere l'ammontare degli oneri finanziari sostenuti durante quell'esercizio.
- 15 In alcune situazioni è corretto includere tutti i finanziamenti della capogruppo e delle sue controllate nel calcolo della media ponderata degli oneri finanziari; in altri casi è corretto utilizzare, per ciascuna controllata, una media ponderata degli oneri finanziari applicabile al suo indebitamento.

Eccedenza del valore contabile del bene che giustifica una capitalizzazione rispetto al suo valore recuperabile

- 16 Quando il valore contabile o il costo finale atteso del bene che giustifica una capitalizzazione eccede il suo valore recuperabile o il valore netto di realizzo, il valore contabile deve essere svalutato o annullato secondo quanto previsto dalle disposizioni degli altri Principi. In alcuni casi, secondo quanto previsto dagli altri Principi, devono essere operate delle riprese di valore per eliminare l'effetto di svalutazioni o annullamenti.

Inizio della capitalizzazione

- 17 L'entità deve capitalizzare gli oneri finanziari come parte del costo di un bene che giustifica una capitalizzazione a partire dalla data di inizio. La data di inizio della capitalizzazione corrisponde alla data in cui l'entità per la prima volta soddisfa tutte le seguenti condizioni:
- (a) sostiene i costi per il bene;
 - (b) sostiene gli oneri finanziari; e
 - (c) intraprende le attività necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o per la vendita.

- 18 I costi per l'ottenimento di un bene che giustifica una capitalizzazione includono solo quei costi che si manifestano a seguito di pagamenti in contanti, trasferimenti di altri beni o dall'assunzione di passività fruttifere. Tali costi sono ridotti da ogni anticipo ricevuto e dai contributi ricevuti relativamente al bene (vedere IAS 20, *Contabilizzazione dei contributi pubblici e informativa sull'assistenza pubblica*). Il valore contabile medio del bene durante un esercizio, inclusi gli oneri finanziari precedentemente capitalizzati, rappresenta normalmente un'approssimazione ragionevole delle spese alle quali si applica il tasso di capitalizzazione in quell'esercizio.
- 19 Le operazioni necessarie per predisporre il bene per il suo utilizzo previsto o la vendita vanno oltre la mera produzione fisica del bene. Esse comprendono le attività tecniche e amministrative precedenti all'avvio della produzione fisica, quali quelle legate all'ottenimento di autorizzazioni precedenti l'avvio della produzione stessa. Tuttavia, tali attività non comprendono la detenzione di un bene quando non è in essere alcuna attività di produzione o di sviluppo che modifichi le caratteristiche del bene stesso. Per esempio, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno è in corso di valorizzazione sono capitalizzati durante il periodo nel quale sono in corso di svolgimento le attività legate alla sua valorizzazione. Tuttavia, gli oneri finanziari sostenuti mentre il terreno acquistato per l'edificazione è posseduto senza che alcuna attività di valorizzazione sia intrapresa non giustificano alcuna capitalizzazione.

Sospensione della capitalizzazione

- 20 L'entità deve sospendere la capitalizzazione degli oneri finanziari durante i periodi prolungati nei quali sospende lo sviluppo di un bene che giustifica una capitalizzazione.
- 21 L'entità può sostenere oneri finanziari durante un periodo prolungato nel quale sospende le operazioni necessarie per predisporre un bene all'uso previsto o alla vendita. Tali costi sono costi legati al possesso di beni parzialmente completati e non giustificano alcuna capitalizzazione. Tuttavia, l'entità normalmente non sospende la capitalizzazione degli oneri finanziari in un periodo nel quale vengono poste in essere significative attività di natura tecnica e amministrativa. L'entità, inoltre, non sospende la capitalizzazione degli oneri finanziari nemmeno quando la sospensione temporanea è una fase necessaria del processo di predisposizione del bene all'utilizzo previsto o alla vendita. Per esempio, la capitalizzazione continua nel periodo prolungato durante il quale un alto livello delle acque ritarda la costruzione di un ponte se tale elevato livello delle acque è normale durante il periodo di costruzione nell'area geografica interessata.

Interruzione della capitalizzazione

- 22 L'entità deve interrompere la capitalizzazione degli oneri finanziari quando tutte le operazioni necessarie per predisporre il bene che giustifica una capitalizzazione nelle condizioni per il suo utilizzo previsto o la sua vendita sono sostanzialmente completate.
- 23 Un bene è, di norma, pronto per il suo utilizzo previsto o la vendita quando la sua produzione fisica è completata, anche se una parte di lavoro amministrativo routinario può essere ancora in corso. Se al completamento mancano solamente modifiche minori, quali la decorazione di un immobile su specifiche dell'acquirente o dell'utilizzatore, ciò sta a indicare che tutte le operazioni sono sostanzialmente completate.
- 24 Quando l'entità completa la costruzione di una parte di un bene che giustifica una capitalizzazione e ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la realizzazione delle altre, l'entità deve interrompere la capitalizzazione degli oneri finanziari relativi a quella parte quando tutte le operazioni necessarie per predisporre quella specifica parte per l'utilizzo previsto o la vendita sono sostanzialmente completate.
- 25 Un centro direzionale composto da vari edifici, ciascuno dei quali può essere utilizzato singolarmente, è un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, dove ciascuna parte può essere utilizzata mentre prosegue la costruzione delle altre. Un esempio di bene, che giustifica una capitalizzazione, che necessita di essere completato prima che ogni parte possa essere utilizzata è un impianto industriale che comprende diversi processi produttivi da compiersi in sequenza nelle differenti parti dell'impianto, quale una acciaieria.

INFORMAZIONI INTEGRATIVE

- 26 Un'entità deve indicare:

- (a) l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzati durante l'esercizio; e
- (b) il tasso di capitalizzazione utilizzato per quantificare l'ammontare degli oneri finanziari capitalizzabili.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

- 27 Se l'applicazione del presente Principio costituisce un cambiamento di principio contabile, l'entità deve applicare il Principio agli oneri finanziari relativi ai beni che giustificano una capitalizzazione per i quali la data di inizio della capitalizzazione corrisponde alla data di entrata in vigore o a una data successiva.
- 28 Tuttavia, una entità può stabilire una qualsiasi data antecedente la data di entrata in vigore e applicare il Principio agli oneri finanziari relativi a tutti i beni che giustificano una capitalizzazione per i quali la data di inizio della capitalizzazione corrisponde a quella stessa data o a una data successiva.

DATA DI ENTRATA IN VIGORE

- 29 L'entità deve applicare il Principio a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2009. È consentita una applicazione anticipata. Se l'entità applica il Principio per un esercizio che ha inizio prima del 1° gennaio 2009, tale fatto deve essere indicato.

ELIMINAZIONE DELLO IAS 23 (RIVISTO NELLA SOSTANZA NEL 1993)

- 30 Il presente Principio sostituisce lo IAS 23 *Oneri finanziari* rivisto nella sostanza nel 1993.

Appendice

Modifiche ad altri pronunciamenti

Le modifiche riportate nella presente Appendice devono essere applicate a partire dai bilanci degli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2009. Qualora un'entità applichi il presente Principio a partire da un esercizio precedente, le modifiche riportate nella presente appendice devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente. Nei paragrafi modificati il nuovo testo è sottolineato, il testo cancellato è barrato.

- A1 L'IFRS 1 *Prima adozione degli International Financial Reporting Standard* è modificato come indicato di seguito.

I paragrafi 9, 12 e 13 sono modificati, dopo il paragrafo 25H sono inseriti una intestazione e il paragrafo 25I, ed è aggiunto il paragrafo 47G, nel modo che segue:

- «9 Le disposizioni transitorie contenute in altri IFRS si applicano ai cambiamenti dei principi contabili effettuati da un'entità che già utilizza gli IFRS; esse non si applicano nella transizione agli IFRS di un *neo-utilizzatore*, ad eccezione di quanto previsto nei paragrafi 25D, 25H, 25I, 34A e 34B.
- 12 Il presente IFRS definisce due categorie di eccezioni al principio che lo stato patrimoniale d'apertura dell'entità redatto in conformità agli IFRS debba essere conforme a ogni IFRS:
- (a) i paragrafi 13-25I e 36A-36C prevedono delle esenzioni dall'applicazione di alcune disposizioni contenute in altri IFRS.
 - (b) i paragrafi 26-34B proibiscono l'applicazione retroattiva di alcuni aspetti di altri IFRS.
- 13 L'entità può scegliere di utilizzare una o più delle seguenti esenzioni:
- (a) ...
 - (l) valutazione al *fair value* (valore equo) di attività o passività finanziarie al momento della rilevazione iniziale (paragrafo 25G);
 - (m) un'attività finanziaria o un'attività immateriale contabilizzata in conformità all'IFRIC 12 *Accordi per servizi in concessione* (paragrafo 25H); e
 - (n) oneri finanziari (paragrafo 25I).

L'entità non deve applicare tali esenzioni ad altri elementi per analogia.

Oneri finanziari

- 25I Un neo-utilizzatore può applicare le disposizioni transitorie espone nei paragrafi 27 e 28 dello IAS 23 *Oneri finanziari*, rivisti nella sostanza nel 2007. In tali paragrafi, i riferimenti alla data di entrata in vigore devono essere interpretati come 1° gennaio 2009 o la data di transizione agli IFRS, a seconda di quale delle due sia la più recente.
- 47G L'entità deve applicare le modifiche dei paragrafi 13(n) e 25I a partire dagli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2009. Qualora un'entità applichi lo IAS 23 a partire da un esercizio precedente, queste modifiche devono essere applicate a partire da quell'esercizio precedente.»

- A2 L'ultima frase del paragrafo 110 dello IAS 1 *Presentazione del bilancio* è eliminata.
- A3 Il paragrafo 32 dello IAS 7 *Rendiconto Finanziario* è modificato come segue:
- «32 Il valore totale degli interessi pagati durante un esercizio deve essere indicato nel rendiconto finanziario sia che essi siano stati imputati come costi nel conto economico, sia che essi siano stati capitalizzati secondo quanto previsto dallo IAS 23 *Oneri finanziari*.»
- A4 L'ultima frase del paragrafo 18 dello IAS 11 *Lavori su ordinazione* [approvato in italiano dalla EU come IAS 11 *Commesse a lungo termine*] è modificato come segue:
- «18 I costi che possono essere attribuiti all'attività di commessa in generale e che possono essere imputati a particolari commesse comprendono anche gli oneri finanziari.»
- A5 Il paragrafo 23 dello IAS 16 *Immobili, impianti e macchinari* è modificato come segue:
- «23 Il costo di un elemento di immobili, impianti e macchinari è l'equivalente prezzo per contanti alla data di rilevazione. Se il pagamento è differito oltre le normali condizioni di credito, la differenza tra l'equivalente prezzo per contanti e il pagamento totale è rilevato come interesse sul periodo di finanziamento, a meno che tale interesse non sia capitalizzato secondo quanto previsto dallo IAS 23.»
- A6 Il paragrafo 32 dello IAS 38 *Attività immateriali* è modificato come segue:
- «32 Se il pagamento di un'attività immateriale viene differito oltre i normali termini di credito, il suo costo è il prezzo equivalente per contanti. La differenza tra questo importo e il pagamento complessivo è contabilizzata come onere finanziario lungo la durata del credito a meno che non sia capitalizzata secondo quanto previsto dallo IAS 23 *Oneri finanziari*.»
- A7 Il paragrafo 8 dell'IFRIC 1 *Cambiamenti nelle passività iscritte per smantellamenti, ripristini e passività similari* è modificato come segue:
- «8 Lo smontamento (“*unwinding*”) periodico dell'attualizzazione deve essere rilevato a conto economico come onere finanziario nel momento in cui si verifica. La capitalizzazione prevista dallo IAS 23 non è consentita.»
-