

AIDC LAB

Gruppo di lavoro AIDC Milano

Pubblica consultazione dell'O.I.C. su

Bozza Documento Interpretativo 9

Legge 13 ottobre 2020, n. 126

“Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio – sospensione ammortamenti”

Componenti:

Alessandra Ballarino, Fabrizio Bava, Elisa Belloni, Daniele Bernardi, Sabina Cappelletti, Nicola Cavalluzzo, Marco Curti, Roberta dell’Apa, Giorgio Gavelli, Edoardo Ginevra, Gaspare Insaudo, Annalisa Laganà, Fabio Landuzzi, Duilio Liburdi, Michaela Marcarini, Daniela Pasquarelli, Giorgio Rusticali, Sergio Sala, Massimiliano Sironi, Andrea Vasapoli, Giorgio Venturini, Norberto Villa.

Premessa

In relazione alla pubblica consultazione promossa dalla Fondazione Organismo Italiano di Contabilità (di seguito, per brevità indicata anche come “OIC”) in merito alla bozza di documento interpretativo numero 9, “*Legge 13 ottobre 2020, n. 126 – Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio-sospensione ammortamenti*” (di seguito, per brevità indicato anche come il “documento” o l’“interpretativo”) in scadenza il prossimo 10 febbraio 2021, il gruppo di lavoro formato dall’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano) esprime in premessa apprezzamento per il metodo scelto a questo riguardo da OIC, che consente al mondo accademico e agli operatori professionali di formulare osservazioni e commenti su materie di particolare interesse. Proprio in quest’ottica e in coerenza con lo spirito di collaborazione il gruppo di lavoro propone all’attenzione di OIC le seguenti osservazioni e commenti al documento, manifestando fin d’ora la più ampia disponibilità anche ad approfondire ulteriormente (qualora di interesse) i contenuti del presente scritto.

* * *

Osservazioni e commenti

Per permettere una lettura più agevole delle osservazioni proposte si è utilizzato uno schema di carattere tabellare a due colonne, la prima denominata “*materia*” in cui vengono indicati sinteticamente gli estremi della tematica trattata (avendo anche cura di indicare se si tratta di un argomento non esplicitamente trattato nel documento o, alternativamente, indicandone il paragrafo), mentre nella seconda “*osservazioni – commenti*”, si sviluppano in dettaglio le argomentazioni che si riferiscono alla materia.

Materia	Osservazioni – commenti
<p><i>Premessa:</i> <i>discrasia tra beni di proprietà rispetto a quelli detenuti in forza di contratto di locazione finanziaria</i> [argomento non trattato nel documento]</p>	<p>In via di premessa si segnala come la norma oggetto del presente documento crei, di fatto, una divergenza tra la contabilizzazione delle immobilizzazioni di proprietà e quelle detenute per il tramite di un contratto di locazione finanziaria da un soggetto che applica gli OIC. Tale ultima fattispecie, per il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, risulta in realtà assimilabile a livello contrattuale (non così a livello contabile, in virtù della scelta del metodo patrimoniale e non di quello finanziario per la rappresentazione contabile delle locazioni finanziarie). Alla luce della considerazione precedente, deve comunque essere segnalato che la formulazione normativa crea una discrasia tra beni in proprietà e quelli per i quali si ha la disponibilità mediante contratto di locazione finanziaria.</p> <p>Per connessione di argomento, nonostante tale documento non sia destinato ad analizzare le problematiche legate alla gestione dei beni utilizzati mediante contratti di locazione finanziaria, si sollecita che vengano fornite indicazioni in merito alle corrette modalità di contabilizzazione dei componenti derivanti da detti contratti alla luce delle nuove ed eccezionali disposizioni di moratoria quali, ad esempio, quelle contenute nell'articolo 56 del D.L. n.18/2020 (decreto Cura Italia).</p>
<p><i>Ambito di applicazione della norma</i> [paragrafo 4 del documento]</p>	<p>L'affermazione riportata nell'interpretativo in commento nel secondo periodo:</p> <p><i>“Pertanto l’ambito di applicazione della norma è relativo all’ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti nel bilancio <u>chiuso successivamente</u> alla data di entrata in vigore del decreto-legge 104/2020 ossia il 15 agosto 2020 (e.g bilanci al 31 dicembre 2020)”</i></p> <p>non appare precisa.</p> <p>La norma specifica infatti che la deroga all'art. 2426 del codice civile può essere applicata <i>“nell’esercizio <u>in corso alla data</u> di entrata in vigore del</i></p>

	<p><i>presente decreto” (comma 7-bis), ovvero nell’esercizio in corso al 15 agosto 2020. In altri termini si applica anche ai bilanci chiusi il giorno 15 agosto 2020.</i></p> <p><i>L’esempio menzionato (ovvero “e.g. bilanci al 31 dicembre 2020”) andrebbe circostanziato.</i></p> <p><i>Proposta di riformulazione:</i></p> <p><i>“Pertanto l’ambito di applicazione della norma è relativo all’ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti nei bilanci delle società riferiti all’esercizio in corso al 15 agosto 2020 (e.g. bilanci al 31 dicembre 2020 per le società con esercizio coincidente con l’anno solare)”.</i></p>
<p><i>Ambito di applicazione della norma</i> [paragrafo 4 del documento]</p>	<p>Con riferimento all’ambito oggettivo della norma, nel documento si legge: <i>“Pertanto l’ambito di applicazione della norma è relativo <u>all’ammortamento dei beni materiali e immateriali</u> risultanti nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 104/2020 ossia il 15 agosto 2020 (e.g bilanci al 31 dicembre 2020)”.</i></p> <p>Si suggerisce di modificare la locuzione “dei beni materiali e immateriali” con quella “delle immobilizzazioni, materiali e immateriali” in ossequio a quanto previsto dall’art. 60, comma 7, bis in cui si dispone la facoltà di: <i>“non effettuare fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo del costo <u>delle immobilizzazioni materiali e immateriali</u>”.</i></p> <p>Nell’attuale testo del documento si passa dunque dal concetto di “immobilizzazioni” a quello di “beni”, lasciando implicitamente ad intendere che per l’ammortamento dei costi pluriennali la deroga non è ammessa. Si ritiene in ogni caso che il paragrafo dovrebbe chiarire in modo più esplicito l’esatto ambito oggettivo della disposizione in commento, specificando se lo stesso si estenda a tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali (ivi inclusi i costi pluriennali), o se invece lo stesso si limiti a includere i beni ammortizzabili.</p>

<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p> <p>[paragrafo 6 del documento]</p>	<p>Per ragioni del tutto analoghe a quelle già esposte in relazione all’ambito di applicazione della norma, si propone di sostituire il testo del paragrafo:</p> <p><i>“L’articolo 60 comma 7-bis si suddivide in due parti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>a) La prima che stabilisce le modalità di deroga al disposto dell’articolo 2426, primo comma n. 2 del codice civile per l’esercizio 2020;</i> <i>b) La seconda che stabilisce le modalità tecniche su come riflettere l’esercizio della deroga negli esercizi successivi”</i> <p>con il seguente (specificando l’esercizio ed eliminando una ripetizione alla lettera b):</p> <p><i>“L’articolo 60 comma 7-bis si suddivide in due parti:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>a) La prima che stabilisce le modalità di deroga al disposto dell’articolo 2426, primo comma n. 2 del codice civile per l’esercizio in corso al 15 agosto 2020;</i> <i>b) La seconda che stabilisce le modalità tecniche su come riflettere l’esercizio della deroga negli esercizi successivi”.</i>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p> <p>[paragrafo 7 del documento]</p>	<p>In considerazione della facoltà di dedurre gli ammortamenti sospesi (art. 60, c. 7-quinquies, L. n.126/2020) si ritiene utile che il documento rammenti la necessità di rilevare le imposte differite commisurate agli ammortamenti dedotti e non stanziati (OIC 25).</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p> <p>[paragrafo 7 del documento]</p>	<p>Nonostante il documento sia destinato a chiarire le modalità di applicazione della norma ai fini civilistici, si ritiene utile specificare che laddove sia stata esercitata la facoltà prevista dalla legge di non inserire nel conto economico, in tutto od in parte, gli ammortamenti dei beni, un comportamento coerente potrebbe essere seguito ai fini fiscali. In altri termini, laddove nel conto economico non siano imputate quote di ammortamento, analogo comportamento potrà essere seguito ai fini fiscali rispettando in tal senso il principio di c.d. derivazione.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p>	<p>Con riferimento al prolungamento di un anno del piano di ammortamento, il documento afferma che: <i>“La previsione della legge muove dall’assunto che</i></p>

<p>[paragrafo 8 del documento]</p>	<p><i>al minor ammortamento del bene sia associata una estensione di un anno della sua vita utile residua”.</i></p> <p>La formulazione sopra riportata potrebbe far ritenere che vi sia un nesso diretto tra la vita utile economico tecnica di un cespite e il suo utilizzo. Per tale motivo, si propone la seguente modifica:</p> <p><i>“La previsione della legge comporta che al minor ammortamento del bene possa essere associata una estensione di un anno della sua vita utile residua, il tutto però sempre nel rispetto di quanto stabilito dai principi OIC 16 e OIC 24”.</i></p> <p>Tale modifica avrebbe inoltre il pregio di evidenziare che la facoltà consentita dall’art. 60 co. 7-bis e seguenti della L. n. 160/2020, non può mai essere in contrasto con l’OIC 16 (paragrafi da 62 a 72) per le immobilizzazioni materiali e l’OIC 24 (paragrafi da 60 a 77) per le immobilizzazioni immateriali.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p> <p>[paragrafo 8 del documento]</p>	<p>Nell’ambito di tale paragrafo appare opportuno il rinvio al par. 72 del Principio OIC 16, secondo cui “Il cambiamento della vita utile dei cespiti per avvenuti mutamenti nelle condizioni originarie di stima è un cambiamento di stime contabili (cfr. OIC29).</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p> <p>[paragrafo 8 del documento]</p>	<p>Ad ulteriore chiarimento dell’indicazione fornita per i beni a cui non è associata un’estensione della vita utile, si suggerisce di chiarire, coerentemente con l’indicazione fornita nel documento, che nel caso in cui l’esercizio 2020 sia l’ultimo (per via del vincolo contrattuale o tecnico), non è possibile per tali beni sospendere gli ammortamenti.</p> <p>Si suggerisce inoltre di inserire ulteriori paragrafi, dopo il numero 8, al fine di chiarire alcuni aspetti particolarmente rilevanti non disciplinati dall’interpretativo in commento, quali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) la relazione tra la possibilità di sospendere gli ammortamenti e le svalutazioni per perdite durevoli di valore. Si ritiene che poiché la norma non prevede deroghe in tema di svalutazioni per perdite

	<p>durevoli di valore, l'eventuale esigenza di svalutare le immobilizzazioni materiali ed immateriali vanifica del tutto la possibilità di sospensione degli ammortamenti, in quanto il caso di mancato superamento del <i>test di impairment</i> (indipendentemente dall'applicazione del metodo semplificato previsto dall'OIC 9 o dal metodo generale) e mancata iscrizione degli ammortamenti, si verrebbe a determinare una svalutazione maggiorata dell'importo degli ammortamenti non iscritti;</p> <p>2) la determinazione del costo dei prodotti finiti in caso di sospensione degli ammortamenti;</p> <p>3) la determinazione dell'ammontare del costo di costruzione interna in caso di sospensione degli ammortamenti.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i> [paragrafo 9 del documento]</p>	<p>Circa tale punto, si richiamano le conclusioni già condivise dal gruppo di lavoro AIDC in merito alle osservazioni formulate in merito alla pubblica consultazione relativa all'interpretativo OIC 8 in materia di continuità aziendale.</p> <p>In considerazione della diversa valenza civilistica del bilancio consolidato, si richiede di valutare come le previsioni contenute nell'art. 60 co. 7-bis e seguenti della L. n. 160/2020 rappresentino una deroga alla rappresentazione veritiera e corretta, prevista peraltro per il solo bilancio d'esercizio.</p> <p>Conseguentemente sembra opportuno modificare il punto escludendo l'estensione della deroga al bilancio consolidato.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i> [paragrafo da aggiungere]</p>	<p>Nella bozza di documento non è commentata la previsione contenuta nell'art. 60, comma 7 bis in cui si prevede che la sospensione dell'ammortamento comporti il mantenimento del valore di iscrizione delle attività così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.</p>

	<p>Si ritiene opportuno che il documento indichi se tale previsione normativa comporti o meno l'impossibilità di procedere con la sospensione degli ammortamenti con riguardo ad attività oggetto di rivalutazione in conformità all'art. 110 del decreto-legge 104/2020 o con altri provvedimenti di rivalutazione i cui termini risultano attualmente aperti (ad esempio l' art. 6-bis D.L. n. 23/2020). Se ciò risultasse possibile, l'attività per cui si dovesse ricorrere contemporaneamente alla sospensione degli ammortamenti ed alla rivalutazione non manterrebbe il valore di iscrizione risultante dall'ultimo bilancio approvato. Allo stesso modo si ritiene opportuno che il documento chiarisca che eventuali accadimenti intervenuti nel corso del 2020 (o meglio nell'esercizio successivo a quello di cui all'ultimo bilancio regolarmente approvato) che avessero modificato l'ultimo valore di iscrizione (incrementi di valore o svalutazione) non sono di ostacolo alla possibilità di sospendere gli ammortamenti.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i> [paragrafo da aggiungere]</p>	<p>L'art. 60, c. 7-ter, L. n.126/2020, nel prevedere la necessità di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata, non fornisce indicazioni su come debba essere computata detta quota di ammortamento non effettuata. Si ritiene che il documento dovrebbe fornire indicazioni in merito.</p> <p>In relazione a quanto sopra si propone quanto segue:</p> <p><i>“Per ammortamenti non effettuati si deve intendere un importo pari a quegli ammortamenti che sarebbero stati stanziati in bilancio senza apportare modifiche al vigente piano di ammortamento (per i cespiti già posseduti nell'esercizio precedente) ovvero applicando un piano di ammortamento coerente con quello che sarà utilizzato negli esercizi futuri (per i cespiti acquistati durante l'esercizio in corso alla data del 15 agosto 2020), al netto della quota di ammortamento eventualmente imputata in bilancio”.</i></p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i></p>	<p>Si ritiene utile che il documento chiarisca come l'apposizione del vincolo di indisponibilità alle riserve ex art. 60, c. 7-ter, L. n.126/2020, non richieda necessariamente l'effettuazione di un giroconto contabile delle riserve</p>

<p>[paragrafo da aggiungere]</p>	<p>disponibili, essendo sufficiente la rilevazione di tale vincolo anche solo in nota integrativa.</p>
<p>Modalità di applicazione della norma</p> <p>[paragrafo da aggiungere]</p>	<p>L'art. 60, c. 7-ter, L. 126/2020, prevede che la riserva indisponibile deve essere costituita per un importo corrispondente <i>“alla quota di ammortamento non effettuata”</i> e non, invece, corrispondente all'effetto che consegue sul risultato d'esercizio dal mancato stanziamento degli ammortamenti.</p> <p>Il dettato letterale della norma induce quindi a ritenere che l'importo di riserva indisponibile che deve essere stanziato debba essere esattamente pari agli ammortamenti non stanziati e che non possa essere ridotto per tenere conto delle imposte differite rilevate in bilancio.</p> <p>Si ritiene utile che il documento prenda espresa posizione in merito (si veda anche la successiva osservazione fatta in relazione alla informativa per la nota integrativa).</p>
<p>Modalità di applicazione della norma</p> <p>[paragrafo da aggiungere]</p>	<p>Si suggerisce l'inserimento nel documento di un nuovo paragrafo riferito al commento del co. 7-ter della norma, in merito all'obbligo di destinare a <i>“una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata”</i> (il tema non viene affrontato in alcuna parte del testo attuale del documento).</p> <p>In particolare, si suggerisce che venga precisato che il vincolo di <i>“indisponibilità”</i> della riserva di cui al co. 7-ter della norma si intenda <i>“sciolto”</i>, con conseguente effetto liberatorio dell'ammontare corrispondente della riserva all'uopo vincolata, al momento della successiva imputazione al conto economico della quota di ammortamento non effettuata nell'esercizio 2020; oppure, prima di tale momento, in caso di rilevazione al conto economico di un successivo esercizio del predetto importo in termini di:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. minore plusvalenza / maggiore minusvalenza realizzata per effetto di dismissione o alienazione dell'immobilizzazione la cui quota di ammortamento non è stata imputata nel 2020;

	<p>ii. ii. svalutazione dell’immobilizzazione per sopravvenuta perdita durevole di valore.</p> <p>Si suggerisce l’inserimento nel documento di un nuovo paragrafo in cui venga confermato che, in presenza di un contratto di affitto di azienda, laddove non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell’art. 2561, c.c., concernenti l’obbligo di conservazione dell’efficienza del compendio aziendale, la facoltà concessa dalla norma di non imputare al conto economico la quota di ammortamento dell’anno 2020 sia applicabile per intero in capo all’affittuario, con speculari effetti sulla necessità che venga destinata una corrispondente quota di utili ad una riserva indisponibile; in questa circostanza, si precisi altresì che lo “svincolo” della riserva potrà avvenire, oltre che nelle medesime circostanze precedentemente evidenziate, anche all’atto della eventuale e preventiva restituzione del compendio azienda all’affittante.</p>
<p><i>Modalità di applicazione della norma</i> [paragrafo da aggiungere]</p>	<p>L’interpretativo non entra nel merito di questioni ampiamente sollevate nei commenti comparsi nella stampa specializzata. Fra queste sarebbe opportuno che l’interpretativo si pronunci sull’esclusione dell’utilizzo della riserva per copertura perdite (anche con una successiva ricostituzione) e sulla successiva estinzione dei vincoli posti su di essa.</p>
<p><i>Nota integrativa</i> [paragrafo 10 del documento]</p>	<p>Andrebbe chiarita l’opportunità di includere l’informativa sulle deroghe agli ammortamenti in nota integrativa anche negli esercizi successivi a quello in cui la società si avvale di tale facoltà, considerata la rappresentazione nei futuri bilanci della riserva indisponibile, dell’eventuale obbligo successivo di integrare la riserva, del debito per imposte differite e del prolungamento di un anno del piano di ammortamento.</p>
<p><i>Nota integrativa</i> [paragrafo 10 del documento]</p>	<p>Nel caso in cui l’utile d’esercizio e le riserve disponibili non siano sufficienti per costituire la riserva indisponibile ex art. 60, c. 7-ter, L. 126/2020, la norma prevede che tale “riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi futuri”.</p>

	Si ritiene che della sussistenza di tale obbligo di integrazione debba esserne data notizia in nota integrativa e si suggerisce che ciò sia espressamente indicato nel documento.
<i>Nota integrativa</i> [paragrafo da aggiungere]	Il documento non tratta dell'applicabilità della disposizione alle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. che, ad una lettura rigorosa, essendo esonerate dalla redazione della nota integrativa, non potrebbero applicare il comma 7-quater e, di conseguenza, la deroga. Va, invece, opportunamente chiarito che anche le micro-imprese possono accedere alla deroga, non fruendo dell'esonero della redazione della nota integrativa ovvero indicando in calce al bilancio l'informazione richiesta dal comma 7-quater, come già accade per altre informazioni rilevanti.
<i>Nota integrativa</i> [paragrafo 11 del documento]	Si ritiene utile che al punto 11 del documento si richiamino espressamente gli obblighi di informativa per i cambiamenti di stima (modifica della vita utile dei cespiti) ai sensi di OIC 29 par. 40.
<i>Esempi</i>	<p>La bozza di documento "tenta" di leggere la norma straordinaria e derogatoria delle norme e dei principi ordinari mantenendo sempre applicabili questi ultimi.</p> <p>Il testo normativo dispone che:</p> <p><i>"La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno".</i></p> <p>Dalla lettura parrebbe desumersi che l'applicazione della norma (che d'altra parte non è obbligatoria) comporti:</p> <p>a) un automatico prolungamento del piano di ammortamento;</p> <p>b) uno slittamento, allo stesso modo automatico, delle singole quote del piano originario di un anno.</p> <p>Peraltro la norma prevede espressamente che la quota di ammortamento</p>

non contabilizzata nel 2020 sia imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo, generando quindi il prolungamento di un anno del piano.

Ciò non sembra essere la linea seguita da OIC. Solo per esemplificare si veda esempio 3-bis:

Una società possiede un cespite con costo pari ad euro 100, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 40. La società decide di ammortizzare il cespite solo per il 60% nel 2020 avvalendosi della norma e pertanto nel 2020 imputa a conto economico un ammortamento pari ad euro 6 (anziché di euro 10). Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento, valutando la possibilità di allungare di un anno la vita utile residua che quindi risulta pari a 6 anni al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 9, che è pari al valore da ammortizzare (euro 54) diviso la vita utile residua (6 anni).

Esempio OIC:

	Amm. 2020	Amm 2021	Amm 2022	Amm 2023	Amm 2024	Amm 2025	Amm 2026
Piano originario	10	10	10	10	10	10	=
Nuovo piano	6	9	9	9	9	9	9

Applicando letteralmente la norma si giungerebbe invece ad avere uno slittamento del piano originario e quindi:

	Amm. 2020	Amm 2021	Amm 2022	Amm 2023	Amm 2024	Amm 2025	Amm 2026
Piano originario	10	10	10	10	10	10	=
Nuovo piano	6	4	10	10	10	10	10

Analogamente poi per gli esempi 4 e 5 circa la quota del 2021 e il conseguente prolungamento di un anno del piano.

Nell'esempio 4, stante l'impossibilità di estendere la vita utile del bene immateriale per la scadenza contrattuale al 2023, è invece corretto rivedere il piano in funzione della minore durata rispetto al maggior valore residuo che si determina per effetto della sospensione.

Anche l'esempio 5, in coerenza con quanto sopra, rinvia al 2021 la quota del 2020 non contabilizzata, pari alla metà di 10 (essendo il 2020 il primo anno di funzione del bene) viene contabilizzata nel 2021 e quindi il piano si prolunga di un anno al 2031 con l'ultima quota di 5.