

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

Legge 13 ottobre 2020, n.126

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



Aprile 2021

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), fondazione di diritto privato avente piena autonomia statutaria, è stato riconosciuto dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, di conversione del decreto legge 91/2014, come l'“*istituto nazionale per i principi contabili*” ed ha le seguenti funzioni:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

Nell'esercizio delle proprie funzioni l'OIC persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta.

I principi contabili nazionali vengono approvati dal Consiglio di Gestione e sono sottoposti ad un rigoroso *due process* di consultazione.

In seguito alla consultazione, e prima della pubblicazione definitiva, i principi contabili nazionali sono soggetti, ai sensi dell'art. 12 dello Statuto, al parere dell'Agenzia delle Entrate, della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'IVASS e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Consiglio di Gestione.

INDICE

FINALITÀ DEL DOCUMENTO.....	4
NORMATIVA DI RIFERIMENTO	4
AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA.....	4
MODALITA' DI APPLICAZIONE.....	5
NOTA INTEGRATIVA	6
ESEMPI ILLUSTRATIVI.....	7
MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE	9

FINALITÀ DEL DOCUMENTO

1. Il presente documento analizza sotto il profilo tecnico contabile le disposizioni dei commi 7-bis – 7-quinquies dell’articolo 60 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 come modificato in sede di conversione dall’art. 1, comma 1, della Legge n. 126 del 13 ottobre 2020 (di seguito, per semplicità, “Legge n.126).
2. Il presente documento si applica alle società che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile. Si applica altresì alle società tenute a redigere il bilancio consolidato in base alle disposizioni del D. Lgs. 9 aprile 1991, n. 127.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

3. L’articolo 60 della Legge n.126 prevede che:

7 -bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell’esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all’articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. 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. Tale misura, in relazione all’evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze.

7 -ter. I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7 -bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

7 -quater. La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell’iscrizione e dell’importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l’influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell’esercizio.

7 -quinquies. Per i soggetti di cui al comma 7 - bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102 -bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall’imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5 -bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7 -ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall’imputazione al conto economico.

AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA

4. La norma introduce una facoltà di deroga esclusivamente al disposto dell’articolo 2426, primo comma, n. 2 del codice civile (nel prosieguo “deroga”) riguardante l’ammortamento annuo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo. Pertanto restano ferme tutte le altre disposizioni relative al trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali. L’ambito di applicazione della norma è relativo all’ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali riferite all’esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge 104/2020 ossia il 15 agosto 2020 (e.g bilanci al 31 dicembre 2020).
5. L’esercizio della facoltà dell’articolo 60 della Legge n.126 del 13 ottobre 2020 non esclude la possibilità di rivalutare i beni materiali e immateriali ai sensi dall’articolo 110 commi 1-7 della Legge n.126 del 13 ottobre 2020.

6. Ancorché la norma non richiama esplicitamente la possibilità di applicare la deroga anche alle immobilizzazioni acquistate nel corso dell'esercizio 2020, tuttavia, in coerenza con le disposizioni relative alle altre immobilizzazioni, la deroga è applicabile anche a tali immobilizzazioni. Il calcolo della quota di ammortamento, per quanto riguarda le immobilizzazioni materiali, segue il disposto del par. 61 dell'OIC 16 – *Immobilizzazioni Materiali* (si veda esempio 5).
7. Le micro imprese che decidono di avvalersi della deroga possono, ai sensi dell'articolo 2435-ter del codice civile, redigere la Nota Integrativa oppure fornire l'informativa richiesta dalla norma in calce al bilancio.

MODALITA' DI APPLICAZIONE

8. La norma non individua a che livello di immobilizzazione deve essere applicata, se al singolo cespite oppure a classi di immobilizzazioni (unità elementare di contabilizzazione). Pertanto è possibile applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio. La scelta in merito all'unità elementare di contabilizzazione deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti (vedi esempio 2).
9. L'articolo 60 comma 7-bis si suddivide in due parti:
 - 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;
 - b) La seconda che stabilisce le modalità tecniche su come riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi.
10. La prima parte dell'articolo 60 comma 7-bis prevede che sia possibile non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali. L'articolo 60 comma 7-quater richiede che sia dato conto delle ragioni che hanno indotto la società a imputare a conto economico una minore quota di ammortamento rispetto a quella prevista dal piano di ammortamento. La scelta in merito alla quota di ammortamento che la società decide di non effettuare deve essere coerente con le ragioni fornite in nota integrativa ai sensi del comma 7-quater (vedi esempio 1). Si sottolinea che la norma è inserita in un contesto normativo preordinato ad introdurre misure agevolative dovute alla pandemia.
11. La seconda parte dell'articolo 60 comma 7-bis, muovendo dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata un'estensione di un anno della sua vita utile residua, prevede che 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. Si tratta di casi in cui la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) non si modifica nell'importo dal momento che la vita utile del bene è stata estesa per un anno (vedi esempio 3).

La norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile, a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi. In questo caso, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane la stessa. In questi casi, la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio è spalmata lungo la vita utile residua del bene aumentandone pro quota la misura degli ammortamenti da effettuare (vedi esempio 4).
12. Le disposizioni contenute nel presente documento si possono applicare ai bilanci consolidati redatti dalla Capogruppo. In tale situazione il bilancio consolidato recepisce gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che se ne avvalgono nella redazione del proprio bilancio d'esercizio. La deroga consente, in materia di ammortamenti, l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.
13. L'applicazione della deroga può generare fiscalità differita che deve essere contabilizzata secondo le disposizioni dell'OIC 25 – *Imposte sul reddito*.

NOTA INTEGRATIVA

14. L'articolo 60 comma 7-quater prevede che *“La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.”*

La società che si avvale della deroga prevista dalla norma fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi del punto 1) dell'articolo 2427 del codice civile.

Pertanto nella nota integrativa la società indica:

- a) su quali immobilizzazioni ed in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- b) le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga e
- c) l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.

15. Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota Integrativa.

16. Nella Nota Integrativa del Bilancio Consolidato, oltre a quanto previsto dal precedente par.14, si dovrà dare conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga prevista dalla norma.

ESEMPI ILLUSTRATIVI

Gli esempi illustrativi non sono parte integrante del documento interpretativo.

ESEMPIO 1 – Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga

Di seguito si riportano alcuni esempi di ragioni che possono indurre una società ad avvalersi della deroga e di come dette ragioni devono essere coerenti con la quota di ammortamento che si decide di non effettuare.

1A - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre la perdita o non incorrere in una perdita operativa (A-B) registrata per effetto della pandemia. A tal fine stabilisce che l'aliquota di ammortamento dell'anno è pari a zero.

1B - Una società decide di avvalersi della norma per ridurre l'effetto economico negativo derivante dalla chiusura parziale degli stabilimenti di produzione sostenuta nell'anno a causa della pandemia. Pertanto il criterio utilizzato per stabilire la quota di ammortamento è quello dei mesi di apertura. Nella circostanza specifica, ipotizzando una chiusura di 6 mesi, la società decide di non effettuare il 50% degli ammortamenti di tutte le immobilizzazioni iscritte in bilancio.

ESEMPIO 2 – Unità elementare di contabilizzazione

2A - Una società possiede un albergo e dei fabbricati che affitta. Nell'esercizio 2020 l'albergo è stato chiuso quasi tutto l'anno, mentre gli altri fabbricati sono stati affittati normalmente. La società decide di non ammortizzare l'albergo e di ammortizzare normalmente gli altri fabbricati.

2B - Una società ha due impianti produttivi. Uno ha lavorato a pieno regime nel corso dell'esercizio, l'altro per il 60%, considerato l'effetto del lockdown causato dalla pandemia. La società decide di avvalersi della norma con riguardo all'impianto produttivo che ha lavorato a regime ridotto e pertanto l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ad esso riconducibili è imputato a conto economico per il 60%.

ESEMPIO 3 – Sospensione degli ammortamenti in caso di aggiornamento della vita utile

Una società possiede immobili con costo storico pari ad euro 1.000, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento al 1.1.20 pari ad euro 500. La società decide di non ammortizzare gli immobili nell'esercizio 2020. Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento essendo possibile allungare di un anno la vita utile residua che quindi diventa pari a 5 anni al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 100, che è pari al valore da ammortizzare (euro 500) diviso la vita utile residua (5 anni).

ESEMPIO 3bis – Sospensione degli ammortamenti in caso di aggiornamento della vita utile

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 50. La società decide di ammortizzare il cespite solo per il 50% nel 2020 avvalendosi della norma e pertanto nel 2020 imputa a conto economico un ammortamento pari ad euro 5 (anziché di euro 10). Nell'esercizio successivo la società ridetermina il piano di ammortamento, valutando la possibilità di allungare di 6 mesi la vita utile residua che quindi risulta pari a 4 anni e 6 mesi al 1.1.21. La quota di ammortamento per l'anno 2021 è dunque pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 45) diviso la vita utile residua (4 anni e 6 mesi). Nell'ultimo anno l'ammortamento sarà relativo ai sei mesi aggiuntivi e quindi pari a euro 5.

ESEMPIO 4 – Sospensione degli ammortamenti in caso di impossibilità di aggiornamento della vita utile

Una società che detiene diritti di sfruttamento di software decide di avvalersi della deroga nel bilancio che chiude al 31 dicembre 2020. Si ipotizzi che tali diritti abbiano una durata contrattuale di 5 anni. Si ipotizzi per semplicità che tutti i diritti sono stati acquistati nel 2019 per un costo complessivo pari ad euro 1.000 e che tutti i contratti scadono nel 2023. Al 1° gennaio 2020 il fondo ammortamento è pari ad euro 200 e la vita utile residua è di 4 anni.

Nell'esercizio 2020 la società decide di non effettuare gli ammortamenti in quanto la differenza tra valore della produzione e costi della produzione (A-B) è diminuita di oltre il 100% rispetto all'esercizio 2019 a causa della pandemia.

La società in questo caso non può estendere di un anno la vita utile di tale diritto in quanto tutti i contratti scadono nel 2023. Pertanto in tal caso la società a partire dall'esercizio 2021 effettuerà un ammortamento annuale pari ad euro 267, che è pari al valore da ammortizzare (euro 800) diviso la vita utile residua (3 anni).

ESEMPIO 5 – Sospensione degli ammortamenti per acquisti effettuati nell'esercizio

Una società acquista un cespite nell'esercizio che è disponibile e pronto per l'uso a partire dall'inizio del secondo semestre e decide di non ammortizzarlo avvalendosi della norma. Il costo del bene è pari a 100 e la vita utile pari a 10 anni, con ultimo anno di ammortamento ad aliquota dimezzata nel 2030.

La società avrebbe ammortizzato nell'esercizio 2020 il cespite al 50% (ammortamento pari a 5 anziché 10). Tuttavia la società decide di avvalersi della norma e di non ammortizzare il cespite acquistato nel 2020.

La società stabilisce che sia possibile allungare la vita utile, che pertanto si concluderà a dicembre 2030 anziché giugno 2030. A seguito dell'aggiornamento del piano di ammortamento, nell'esercizio 2021 l'ammortamento è quindi pari ad euro 10, che è pari al valore da ammortizzare (euro 100) diviso la vita utile residua (10 anni).

MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLE DECISIONI ASSUNTE

Le considerazioni svolte di seguito hanno lo scopo di illustrare le motivazioni alla base delle scelte fatte dall'OIC e non sono parte integrante del documento.

- 1 Nei successivi paragrafi si illustrano le motivazioni alla base delle decisioni assunte con riferimento alle principali modifiche apportate al documento interpretativo alla luce dei commenti ricevuti durante il periodo di consultazione.
- 2 Al paragrafo 4 del documento interpretativo si è precisato che la norma fa riferimento solo ed esclusivamente all'ammortamento annuo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo e che pertanto restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle immobilizzazioni ivi comprese quelle in tema di perdite durevoli di valore (articolo 2426, primo comma, n. 3). Infatti, il legislatore fa riferimento solo all'art. 2426 primo comma n.2.
- 3 Al paragrafo 5 del documento interpretativo si precisa che l'applicazione di tale norma è compatibile con l'applicazione della norma di cui alla Legge n.126 art. 110 commi 1-7 in tema di rivalutazione. Infatti, in nessuna delle due norme sono previste limitazioni alla loro compatibilità.
- 4 Si segnala inoltre che a seguito dei commenti ricevuti durante la consultazione:
 - è stato chiarito che la norma è applicabile anche agli acquisti effettuati nel corso dell'esercizio 2020 (paragrafo 6);
 - è stato specificato che la norma è applicabile anche alle micro-imprese (paragrafo 7);
 - è stato specificato al paragrafo 11 che la vita utile determinata sulla base di vincoli legislativi non può essere estesa;
 - è stato specificato che l'applicazione della norma potrebbe generare fiscalità differita da contabilizzare secondo le previsioni dell'OIC 25 (paragrafo 13);
 - è stato precisato che nella Nota Integrativa del Bilancio Consolidato si dovrà dare anche conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga prevista dalla norma (paragrafo 16).