



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili Pisa**

**Commissione Bilancio, Principi
Contabili, Collegio Sindacale e
Revisione**

**Bilancio d'esercizio 2020:
approfondimenti ed analisi dei
provvedimenti emergenziali da
Covid-19**

12 marzo 2021

15.00 – 18.00

Disposizioni transitorie in materia di principi
di redazione del bilancio - sospensione
ammortamenti.

Analisi di alcuni casi operativi su principi
contabili OIC

Prof. Marco Allegrini

Ordinario di Economia Aziendale, Università di Pisa

Sospensione ammortamenti

Legge 13 ottobre 2020, n.126

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

BOZZA DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

I principi contabili OIC e la sospensione dell'ammortamento

- OIC 16, par. 57:
 - « L'ammortamento è calcolato anche sui cespiti temporaneamente non utilizzati».
- OIC 16, par. 62:
 - «L'ammortamento va interrotto se, in seguito all'aggiornamento della stima, il presumibile valore residuo risulta pari o superiore al valore netto contabile»
- OIC 16, par. 70:
 - «Il piano d'ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere una modifica delle stime effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione. Se quest'ultima è modificata, il valore contabile dell'immobilizzazione (valore originario al netto degli ammortamenti ed eventuali svalutazioni fino a quel momento effettuati) al tempo di tale cambiamento è ripartito sulla nuova vita utile residua del cespite»
- OIC 16, par. 79:
 - «Le immobilizzazioni materiali nel momento in cui sono destinate all'alienazione sono riclassificate in un'apposita voce preceduta da numero romano da iscrivere nell'attivo circolante, ai sensi dell'articolo 2423-ter comma 3, e quindi valutate al minore tra il valore netto contabile e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (articolo 2426, comma 1, numero 9, codice civile). **I beni destinati alla vendita non sono più oggetto di ammortamento**.
- OIC 16, par. 80.
 - «La disciplina in tema di cespiti destinati alla vendita si applica anche ai cespiti obsoleti e in generale ai cespiti che non saranno più utilizzati o utilizzabili nel ciclo produttivo in modo permanente. Tali beni sono valutati al minore tra il valore netto contabile e il valore recuperabile, **oltre a non essere più oggetto di ammortamento**»



BOZZA DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

Gennaio 2021

Possibilità di deroga alla regola di sistematicità degli ammortamenti

- Art. 2426, primo comma, n. 2, c.c.
«il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere **sistematicamente ammortizzato** in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa»
- Possibilità di deroga per il 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)

Legge n.126/2020:

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.

Questioni da affrontare

1. Scelta unità elementare di contabilizzazione
2. Modalità di esercizio della deroga per l'esercizio 2020
 - a) Determinazione quota di ammortamento nel 2020
 - b) Ragioni che inducono ad avvalersi della deroga e informazioni in nota integrativa
3. Modalità tecniche su come riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi

1. Unità elementare di contabilizzazione

singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali

gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali

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.

Esempi – 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%.

2.Modalità di deroga al disposto dell'articolo 2426, primo comma, n. 2, del codice civile per l'esercizio 2020

2.a.) Ammortamento variabile dallo 0% al 100% di quello che sarebbe stato determinato secondo l'ordinario criterio civilistico (in base alla «residua possibilità di utilizzazione»)

2.b) 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 (comma 7-quater)

Esempi di ragioni che inducono ad avvalersi della deroga

- 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.
- 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.

3. Modalità tecniche su come riflettere l'esercizio della deroga negli esercizi successivi

La previsione della legge muove dall'assunto che al minor ammortamento del bene sia associata **un'estensione di un anno della sua vita utile residua**.

- 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 o tecnici.
- 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.

Esempio – ammortamento non stanziato nel 2020 e allungamento vita utile

Una società possiede immobili con costo storico pari ad euro 1.000, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento all'1.1.2020 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 - ammortamento stanziato parzialmente nel 2020 e allungamento vita utile

Una società possiede un cespite con costo pari ad euro 100, vita utile pari a 10 anni, e fondo ammortamento all' 1.1.2020 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 1.1.2021.

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 - 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 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).

Disclosure in nota integrativa

- 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

Sospensione amm.ti e bilancio consolidato

- Infine, il documento interpretativo specifica che la deroga può essere applicata ai bilanci consolidati anche quando la capogruppo non si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio.

Riconoscimento imposte differite

- Variazione in diminuzione in dichiarazione dei Redditi (e Irap) nell'esercizio 2020 e in aumento nei successivi - in corrispondenza dell'allungamento del processo di ammortamento civilistico di ciascun bene - pari alla differenza temporanea tra ammortamenti fiscali e civilistici che si è venuta a creare e che va riassorbita.
- appostamento di imposte differite il primo anno e il riassorbimento delle stesse nel momento in cui si provvederà all'imputazione a conto economico della quota sospesa

Prassi. Chiarimenti OIC.

Quesito su OIC 21 Partecipazioni

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento in merito alla classificazione nell'attivo immobilizzato oppure nell'attivo circolante di partecipazioni, tipicamente di controllo, acquisite per essere gestite e valorizzate in un arco temporale di medio-lungo periodo per poi essere cedute.

Risposta OIC (1)

il criterio di classificazione dell'OIC 21 (par. 10) prevede che la classificazione nell'attivo immobilizzato e nell'attivo circolante dipende dalla destinazione della partecipazione.

Le partecipazioni destinate ad una permanenza durevole nel portafoglio della società si iscrivono tra le immobilizzazioni, le altre vengono iscritte nell'attivo circolante.

Al fine di determinare l'esistenza della destinazione a permanere durevolmente nel patrimonio dell'impresa si considerano la volontà della direzione aziendale e l'effettiva capacità della società di detenere le partecipazioni per un periodo prolungato di tempo.

Risposta OIC (2)

- Dunque la mera prospettiva di vendita non è condizione sufficiente a determinare la classificazione nell'attivo circolante.
- Detta partecipazione sarà classificata nell'attivo immobilizzato se l'impresa prevede di venderla dopo un periodo prolungato di tempo dalla sua iscrizione in bilancio e se ha la capacità di mantenerla in portafoglio per un periodo prolungato di tempo.

Quesito su OIC 29 (Newsletter OIC, febbraio 2018)

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento sull'impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione dei valori di bilancio.

E' stato chiesto di chiarire se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio.

Un esempio è la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio. E' stato chiesto se, in questo caso, una società oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri debba anche riclassificare tale fondo come debito.

Risposta OIC (su quesito OIC 29)

In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell'esercizio successivo.

Ai sensi dell'OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell'esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio.

Alla luce di quanto sopra non si ravvede la necessità di un intervento dell'OIC di carattere interpretativo o emendativo.

Quesito su presentazione dei ricavi (OIC 15)

L'OIC ha ricevuto una richiesta di chiarimento in merito alla presentazione dei ricavi da vendita riferiti a società che operano secondo i seguenti *business model*:

1. acquisto di materie prime e contestuale rivendita, oppure
2. acquisto di materie prime e vendita successiva con stipula di contratti derivati di copertura per neutralizzare il rischio prezzo

Risposta a quesito su presentazione ricavi OIC 15 (1)

OIC 15, par. 29, prevede che *“i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:*

- il processo produttivo dei beni è stato completato; e*
- si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici».*

Merita rilevare che, salvo casi eccezionali, il trasferimento dei rischi implica anche il trasferimento dei benefici.

OIC 13, par. 16 e ss, prevede che *“i beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito.”*

Risposta a quesito su presentazione ricavi OIC 15 (2)

Ne consegue che:

- laddove la società non assuma alcun rischio e beneficio rilevante (ponendo in essere nei fatti un'attività di intermediazione) non iscrive in bilancio né il ricavo della vendita né il costo d'acquisto della materia prima. Iscrive, invece, le commissioni ad essa spettanti e i ricavi derivanti da eventuali servizi prestati;
- laddove la società assuma rischi e benefici relativi all'acquisizione della materia prima, ancorché con rischio di prezzo neutralizzato da contratti derivati di copertura, la società rileva i ricavi della vendita ed i costi d'acquisto della materia prima ed i derivati sono contabilizzati ai sensi dell'OIC 32.

Prassi

Risposte a interpelli/istanze di consulenza
giudirica da parte dell'Agenzia delle Entrate

Risposta alla istanza di
consulenza giuridica n. 9
del 4 agosto 2020 –
Imputazione dei componenti
positivi di reddito relative a
sentenze e lodo arbitrale

Ricavi per risarcimenti danni: posizione dell'istante

- L'istante ritiene che un provento derivante da risarcimento danni riconosciuto con sentenza debba essere rilevato contabilmente (imputato a reddito) e tassato nell'esercizio in cui la sentenza è passata in giudicato e dunque non è più riformabile.
- Depone in tal senso:
 - Sentenza Cassazione n. 23225/2016, la quale ha stabilito che «un credito può essere considerato certo se il titolo non può essere contestato in sede giurisprudenziale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato»
 - Oic 31, paragrafo 48, la quale stabilisce che «[...] **le attività e gli utili potenziali, anche se probabili, non sono rilevati in bilancio per il rispetto del principio di prudenza, in quanto possono comportare il riconoscimento di utili che non verranno mai realizzati [...]**».

Ricavi per risarcimenti danni: posizione dell'Agenzia (per Oic-adopter)

- Oic 15 (paragrafo 30) precisa che «i crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio, per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste **titolo di credito** e cioè se essi rappresentano effettivamente **un'obbligazione di terzi verso la società**».

- l'Oic 15 non richiede l'immodificabilità dell'obbligazione sorta
- conclude che **la rilevazione in bilancio dei ricavi deve avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto** e quindi, nel caso di una sentenza favorevole, nell'esercizio in cui il provvedimento venga a giuridica esistenza, indipendentemente dal passato in giudicato, né tantomeno dall'iter del contenzioso stesso

Risposta a interpello dell'Agenzia
delle Entrate
n. 239 del 3 Agosto 2020
Fatturazione con prezzo da
determinare

Fatturazione con prezzo da determinare.

La questione

Il caso riguarda la cessione di strumenti per il taglio e la lavorazione del marmo e della pietra in base a contratti con corrispettivo da determinare, dove la resa di questi strumenti dipende dalla loro qualità e composizione, nonché dal tipo di materiale da tagliare.

Il contribuente istante rappresenta che, al fine di incrementare la propria quota di mercato, ha stipulato un accordo con i propri clienti, in base al quale la cessione dei fili diamantati è effettuata con **prezzo da calcolare** in base a un importo commisurato proprio ai metri quadri di materiale tagliato.

Fatturazione con prezzo da determinare. La posizione dell'istante

L'istante ritiene che la contabilizzazione del ricavo e del relativo credito commerciale debba essere fatta solo nel momento in cui i predetti crediti e ricavi maturano (**momento in cui il prezzo è determinato o gli elementi contrattuali previsti ulteriori sono divenuti noti e non al momento della cessione**), avendo cura di imputare a ogni esercizio il corrispettivo maturato sulla base dei metri quadri tagliati.

Inoltre, per quanto concerne le rimanenze e i costi degli utensili ceduti, l'istante precisa che, in sede di predisposizione delle scritture di rettifica a fine esercizio, il bene ceduto nel corso dell'anno non potrà essere considerato ai fini della determinazione delle rimanenze finali, considerando che, con la consegna, è avvenuto il trasferimento di rischi e benefici e della proprietà stessa.

In sostanza, la società istante intendeva sospendere il ricavo, tra l'altro senza neppure considerare i beni oggetto del trasferimento tra le rimanenze, ripartendo il costo in proporzione dei ricavi maturati con rilevazione di un risconto attivo per il rinvio dei costi contabilizzati.

Fatturazione con prezzo da determinare

Posizione dell'Agenzia delle Entrate (1)

Le regole pertinenti alla situazione prospettata sono riconducibili a quelle contenute nel paragrafo 29 del principio contabile Oic 15 (“Crediti”) e nel paragrafo 59 dell’Oic 29 (per la sezione relativa ai “Fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio”).

Sulla base di tali principi contabili non emerge alcuna circostanza per cui il passaggio «sostanziale» dei rischi e dei benefici avvenga in un momento diverso rispetto a quello del titolo di proprietà, con la conseguenza che il relativo credito deve essere rilevato nell’esercizio di «spedizione o consegna dei beni».

Fatturazione con prezzo da determinare

Posizione dell'Agenzia delle Entrate (2)

In merito alle modalità di determinazione del ricavo, l'Agenzia specifica che non rientra tra i poteri esercitabili in sede di interpelli.

Riferisce che sarà necessario valutare tali circostanze in relazione alle regole contabili previste nei paragrafi 59 e 60 dell'Oic 29, in tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.