
Bilancio 2020: Ammortamenti e rivalutazioni

**Angelica Potieri
Dottore Commercialista**

webinar, 16 marzo 2021



Perimetro intervento

**Deroga fino al 100% degli
ammortamenti**

Art. 60



**Rivalutazione generale
dei beni**

Art. 110



**D.L. n. 104 del 2020 (cd. "Decreto Agosto"),
convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 2020**



**Si tratta di soluzioni per favorire
il rafforzamento patrimoniale delle
società italiane
in particolare quelle medio-piccole**

Quadro di riferimento

**Deroga fino al 100%
degli ammortamenti**

Articolo 2426 Codice Civile

«Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:



- 1) le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. ...;
- 2) 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;
- 3) ...»

L'introduzione della nuova normativa



Norme ordinarie
(Art. 2426 comma 2,
Codice Civile)



Deroga

Per i soli soggetti *Oic-adopter* la possibilità di:

«non effettuare fino al 100% 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».

Decreto Legge 104/20
(articolo 60),
inserito in sede di conversione nella
Legge 126/20 (Decreto Agosto).

Documento Interpretativo n. 9

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

BOZZA DOCUMENTO INTERPRETATIVO 9

Legge 13 ottobre 2020, n.126

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



Gennaio 2021

BOZZA PER LA CONSULTAZIONE

Si prega di inviare eventuali osservazioni entro il **10 febbraio 2021** all'indirizzo e-mail staffoic@fondazioneoic.it.

Se non diversamente indicato, i commenti ricevuti saranno resi pubblici al termine della consultazione.

Copyright OIC

Particolarmente tempestivo e utile è stato anche l'intervento dell'Oic, che in data 25 gennaio 2021 ha pubblicato la bozza per la consultazione del documento interpretativo n. 9

**In consultazione
fino al
10 febbraio 2021**

Perimetro intervento

- Ambito di applicazione
- Creazione della Riserva
- Criterio di coerenza

**Deroga fino al 100% degli
ammortamenti**

Art. 60

**Rivalutazione generale
dei beni**

Art. 110

D.L. n. 104 del 2020 (cd. "Decreto Agosto"),
convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 2020



Destinatari dell'intervento legislativo



Soggetti che adottano gli Oic per la redazione del proprio Bilancio nell'esercizio in corso alla data del 15 ottobre 2020



Imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria



Imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata

**Nota Integrativa
obbligo di
indicazione**



Estensione della disciplina alle micro imprese stante l'esonero dalla redazione della Nota Integrativa



In attesa di chiarimenti ufficiali si propende per l'inclusione delle micro imprese

FISCALFOCUS®

Riserva indisponibile

Soggetti che si avvalgono della facoltà di deroga degli ammortamenti destinano una Riserva indisponibile di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata

assonime

Circolare 2/2021
*La nuova disciplina sulla
sospensione degli
ammortamenti delle
immobilizzazioni*

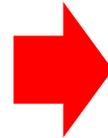


Costituzione della Riserva:

- avviene in sede di approvazione del Bilancio 2020;
- avviene mediante l'utilizzo del criterio della preferenza;
-  - destinare a riserva innanzitutto gli utili dell'esercizio;
- se non vi sono utili o non sono sufficienti, la riserva deve essere alimentata utilizzando le riserve disponibili;
- se non vi fossero neanche riserve, la costituzione avviene estendendo il vincolo di destinazione agli utili degli esercizi successivi

Concretamente....

Emerge un quadro che:



- non impone regole automatiche
- contestualizza adeguatamente i criteri applicativi della norma e richiama a comportamenti:

- . oculati
- . prudenti
- . coerenti
- . ragionevoli



Perimetro intervento



Alcuni aspetti specifici

**Deroga fino al 100% degli
ammortamenti**

Art. 60

**Rivalutazione generale
dei beni**

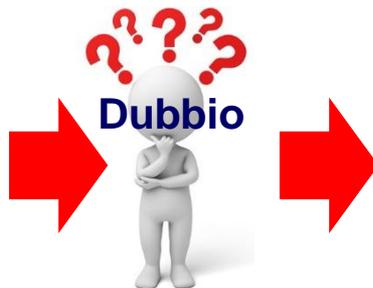
Art. 110

D.L. n. 104 del 2020 (cd. "Decreto Agosto"),
convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 2020

Documento interpretativo n. 9

Si tratta di un'utile precisazione, in quanto la norma:

- prevede di mantenere il valore dei beni risultanti dall'ultimo bilancio approvato



sulla possibilità di applicare la sospensione anche ai cespiti acquisiti nel corso dell'esercizio



- non individua a che livello di immobilizzazione debba essere applicata la deroga
(se singolo cespite o classi di immobilizzazioni)



Il Paragrafo 5 del DI9

puntualizza la possibilità di applicare la deroga ai singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali oppure all'intera voce di bilancio.



scelta arbitraria del redattore del bilancio



Mantenimento della **coerenza** con le ragioni che hanno indotto la società a non effettuare gli ammortamenti, che dovranno essere esplicitate nella nota integrativa.

Documento interpretativo n. 9

Paragrafo 10



Declinare gli obblighi informativi

**Trasparenza
informativa**



Precisare nella nota integrativa:

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

Documento interpretativo n. 9 Paragrafo 7

Proporzionalità
della
sospensione



Determinare la misura della sospensione dell'ammortamento, stante il generico riferimento della norma che indica la facoltà di non effettuare «fino al 100%» dell'ammortamento annuo.

Coerenza generale tra:

- l'utilizzo del bene (ragioni sottostanti);
- la scelta contabile;
- l'informativa (Nota Integrativa)



con riferimento alla coerenza tra rilevazione contabile e informativa, indicando che

«la scelta in merito alla quota di ammortamenti che la società decide di non effettuare deve essere coerente con le ragioni fornite in nota integrativa ai sensi del comma 7-quater»;

Esempio 2B

Documento Interpretativo n. 9

**Proporzionalità
della
sospensione**



Una società che opera attraverso:

- un impianto produttivo che ha lavorato a pieno regime durante la pandemia;
- un secondo impianto produttivo che ha lavorato al 60% della propria capacità per effetto del lockdown causato dalla pandemia.



La società decide di avvalersi della norma con riguardo al solo 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 1A e 1B

Documento Interpretativo n. 9

1A Una società che, per effetto della pandemia, incorrerebbe in una perdita operativa a fronte del fermo degli impianti



Per mitigarne gli effetti, viene stabilito di avvalersi della deroga in misura piena, ossia pari al 100% degli ammortamenti che sarebbero altrimenti stati stanziati;

* * * * *

1B Una società che per effetto della pandemia e delle conseguenze chiusura degli stabilimenti produttivi, ha consuntivato un effetto economico negativo (non necessariamente una perdita).



In questo esempio la scelta contabile è di non effettuare gli ammortamenti in misura proporzionale ai mesi di lockdown degli impianti (per esempio 50% se il fermo degli impianti è stato di 6 mesi).



Documento interpretativo n. 9

Paragrafo 6

Recupero successivo ammortamenti non effettuati



Affronta il tema del recupero successivo degli ammortamenti non effettuati.



Bilanci degli esercizi successivi al 2020

- Quota di ammortamento non effettuata → imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo
- Quote successive → sono differite

Prolungamento del piano di ammortamento originario di un anno (pari a tale quota)

Il paragrafo 6 non tratta il caso di allungamento vita utile non perseguibile

Esempio 4 - **Documento Interpretativo n. 9** ***Allungamento vita utile non perseguibile***

Diritti di sfruttamento di *software* con una durata contrattuale predefinita e non estendibile.



in tali casi è necessario “recuperare” gli ammortamenti non effettuati ripartendo il valore netto contabile residuo lungo la vita utile precedentemente stimata:



si modifica pertanto l'importo delle future quote di ammortamento, ma la vita utile rimane la medesima.



Perimetro intervento



Deroga fino al 100% degli
ammortamenti

Art. 60



**Rivalutazione generale
dei beni**

Art. 110



D.L. n. 104 del 2020 (cd. "Decreto Agosto"),
convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 2020

Quadro di riferimento

	Rivalutazione art. 1 co. 696 ss. della L. 160/2019	Rivalutazione art. 12-ter del DL 23/2020	Rivalutazione art. 6-bis del DL 23/2020	Rivalutazione art. 136-bis del DL 34/2020	Rivalutazione art. 110 del DL 104/2020
Soggetti ammessi	Tutti i soggetti imprenditori	Tutti i soggetti imprenditori	Imprese che operano nei settori alberghiero e termale	Cooperative agricole e loro consorzi con requisiti mutualistici	Tutti i soggetti imprenditori
Bilancio di riferimento per il possesso	2018	2019, 2020 o 2021	2019	Medesime tempistiche rivalutazione ex 12-ter del DL 23/2020 (ipotesi)	2019
Bilancio di rivalutazione	2019	2020, 2021 o 2022	2020, 2021, o parte 2020 e parte 2021		2020
Beni rivalutabili	Beni materiali e immateriali, tranne quelli "merce"; partecipazioni immobilizzate "qualificate"	Beni materiali e immateriali, tranne quelli "merce"; partecipazioni immobilizzate "qualificate"	Beni materiali e immateriali, tranne quelli "merce"; partecipazioni immobilizzate "qualificate"	Beni materiali e immateriali, tranne quelli "merce"; partecipazioni immobilizzate "qualificate"	Beni materiali e immateriali, tranne quelli "merce"; partecipazioni immobilizzate "qualificate"
Categorie omogenee	Vincolo da rispettare	Vincolo da rispettare	Vincolo da rispettare	Vincolo da rispettare	Il vincolo può essere derogato
Imposta sostitutiva	12% (beni ammortizzabili) 10% (beni non ammortizzabili)	12% (beni ammortizzabili) 10% (beni non ammortizzabili)	Non dovuta (la rivalutazione è gratuita)	Non dovuta, sino a concorrenza del 70% delle perdite fiscali disponibili	Opzione tra rivalutazione gratuita e imposizione sostitutiva del 3%
Decorrenza degli effetti fiscali	Dal 2022 (in termini generali) Dall'1.1.2023 (plusvalenze e minusvalenze)	Dal 2023 (in termini generali) Dall'1.1.2024 (plusvalenze e minusvalenze) ⁵	Dal 2020 (in termini generali) Dall'1.1.2024 (plusvalenze e minusvalenze) ⁶	Medesime tempistiche rivalutazione ex 12-ter DL 23/2020 (ipotesi)	Dal 2021 (in termini generali) Dall'1.1.2024 (plusvalenze e minusvalenze) ⁷

Beni rivalutabili

L'articolo 110
D.L. 104/20



beni materiali ammortizzabili o meno, anche completamente ammortizzati;



beni immateriali: diritti giuridicamente tutelati, anche completamente ammortizzati;



partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile costituenti immobilizzazioni finanziarie.

Valore rivalutato = valore di mercato o valore d'uso



Opportuno affidare la
valutazione dei beni a un
esperto indipendente

Categorie omogenee



**Eliminazione dell'obbligo di effettuare la rivalutazione
per tutti i beni appartenenti alla medesima categoria**

Possibilità di operare su singoli beni

Aspetti contabili della rivalutazione

rivalutazione non
modifica la stimata vita
utile del bene

3 modalità alternative:

- rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo;
- rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- riduzione del fondo ammortamento.

Anno	Costo Storico	Ammortamento	Fondo	VNC
2015	1.000.000	100.000	100.000	900.000
2016	1.000.000	100.000	200.000	800.000
2017	1.000.000	100.000	300.000	700.000
2018	1.000.000	100.000	400.000	600.000
2019	1.000.000	100.000	500.000	500.000
2020	1.000.000	100.000	600.000	400.000
2021	1.000.000	100.000	700.000	300.000
2022	1.000.000	100.000	800.000	200.000
2023	1.000.000	100.000	900.000	100.000
2024	1.000.000	100.000	1.000.000	0

600.000

Aspetti contabili della rivalutazione (Cont. 1)

rivalutazione non
modifica la stimata vita
utile del bene

3 modalità alternative:

- rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo;
- rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- riduzione del fondo ammortamento.

Anno	Costo Storico	Ammortamento	Fondo	VNC
2015	1.000.000	100.000	100.000	900.000
2016	1.000.000	100.000	200.000	800.000
2017	1.000.000	100.000	300.000	700.000
2018	1.000.000	100.000	400.000	600.000
2019	1.000.000	100.000	500.000	500.000
2020	1.500.000	100.000	900.000	600.000
2021	1.500.000	150.000	1.050.000	450.000
2022	1.500.000	150.000	1.200.000	300.000
2023	1.500.000	150.000	1.350.000	150.000
2024	1.500.000	150.000	1.500.000	0

Ammortamenti:
calcolati sul
valore **non
rivalutato**

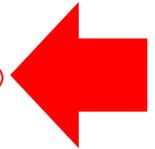
Aspetti contabili della rivalutazione (Cont. 2)

rivalutazione non
modifica la stimata vita
utile del bene

3 modalità alternative:

- rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo;
- rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- riduzione del fondo ammortamento.

Anno	Costo Storico	Ammortamento	Fondo	VNC
2015	1.000.000	100.000	100.000	900.000
2016	1.000.000	100.000	200.000	800.000
2017	1.000.000	100.000	300.000	700.000
2018	1.000.000	100.000	400.000	600.000
2019	1.000.000	100.000	500.000	500.000
2020	1.200.000	100.000	600.000	600.000
2021	1.200.000	150.000	750.000	450.000
2022	1.200.000	150.000	900.000	300.000
2023	1.200.000	150.000	1.050.000	150.000
2024	1.200.000	150.000	1.200.000	0



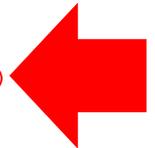
Aspetti contabili della rivalutazione (Cont. 3)

3 modalità alternative:

rivalutazione non
modifica la stimata vita
utile del bene

- rivalutazione del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo;
- rivalutazione del solo costo storico (valore lordo);
- riduzione del fondo ammortamento.

Anno	Costo Storico	Ammortamento	Fondo	VNC
2015	1.000.000	100.000	100.000	900.000
2016	1.000.000	100.000	200.000	800.000
2017	1.000.000	100.000	300.000	700.000
2018	1.000.000	100.000	400.000	600.000
2019	1.000.000	100.000	500.000	500.000
2020	1.000.000	100.000	400.000	600.000
2021	1.000.000	150.000	550.000	450.000
2022	1.000.000	150.000	700.000	300.000
2023	1.000.000	150.000	850.000	150.000
2024	1.000.000	150.000	1.000.000	0



Un'ultima annotazione...

contropartita del saldo
attivo di rivalutazione



imputata a capitale sociale
*[accantonato in una riserva
speciale (voce All «riserva di
rivalutazione») al netto
dell'eventuale imposta sostitutiva]*



Amministratori e Sindaci devono indicare e motivare nelle rispettive Relazioni:

- i criteri seguiti nella rivalutazione;
- attestare che il valore rivalutato non ecceda il valore recuperabile.