

**DOCUMENTO A CURA DELLA  
COMMISSIONE PRINCIPI CONTABILI  
dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Milano  
(Presidente Tiziano Sesana)**

**Gruppo di studio:**

**Sonia Bianchi, Francesco Caligiore, Chiara Carotenuto, Simona Cornaggia,  
Stefano Dessì, Matteo Gandini, Alessandra Maggioni, Alessandro Saini,  
Gabriele Sandretti, Tiziano Sesana (coordinatore), Giusi Zuccarà**

Il presente documento costituisce risposta alla consultazione pubblica del *Documento Interpretativo 9 in tema di Legge 13 ottobre 2020, n.126 “Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio - sospensione ammortamenti”* pubblicato in bozza per la consultazione in data 25 gennaio 2021.

Si osserva quanto segue:

**1. Paragrafo 4 ed esempio 5**

Il paragrafo 4 del Documento Interpretativo 9 in consultazione (nel seguito “DI9”) indica che “l’ambito di applicazione della norma è relativo all’ammortamento dei beni materiali e immateriali 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)”.

L’esempio 5 tratta il caso della “Sospensione degli ammortamenti per acquisti effettuati nell’esercizio”.

Innanzitutto, ed al di là di possibili considerazioni sulla locuzione “bilancio chiuso”, si osserva che l’indicazione “nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 104/2020 ossia il 15 agosto 2020” non è del tutto coerente con l’indicazione normativa che fa invece riferimento ai bilanci il cui esercizio è “in corso alla data di entrata in vigore” del decreto-legge 104/2020; questi ultimi, infatti,

ben possono “chiudersi” il 15 agosto 2020. Fare riferimento al “bilancio chiuso successivamente al 15 agosto 2020” vorrebbe dire escludere quei bilanci il cui esercizio si è chiuso proprio il 15 agosto 2020 e per i quali l’esercizio indubbiamente si considera in corso a detta data.

Nel merito si osserva che il combinato disposto dei due riferimenti sopra citati (i.e. par. 4 ed esempio 5) porta a ritenere che sia consentito applicare la deroga anche alle immobilizzazioni acquisite nell’esercizio.

Al proposito si osserva che il testo della norma (art. 60 L.126/2020 numero 7-bis) indica che i soggetti OIC adopter “possono [...] 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”. E le immobilizzazioni acquisite nell’esercizio non hanno un valore di iscrizione risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Si condivide l’interpretazione proposta dal DI9 circa l’applicazione della facoltà di sospensione degli ammortamenti anche alle immobilizzazioni acquisite nell’esercizio in corso al 15 agosto 2020, tenuto conto dello spirito agevolativo della disposizione in commento. Tale impostazione risulta peraltro coerente con quanto previsto dal documento interpretativo 4 (par. 7) relativo agli aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati.

Si suggerisce, al fine di eliminare possibili ambiguità anche alla luce del fatto che gli esempi illustrativi non sono parte integrante del documento, di esplicitare tale circostanza nel paragrafo 4, modificandolo come segue (in rosso sottolineato il testo proposto in aggiunta e barrato quello proposto da sostituire/espungere):

“4. La norma introduce una facoltà di deroga 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, l’ambito di applicazione della norma è relativo all’ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti ~~nel~~ dal bilancio ~~chiuso~~ successivamente il cui esercizio è in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge 104/2020 ossia il 15 agosto 2020 (e.g. bilancio o al 31 dicembre 2020). La deroga contenuta nella norma si applica alle immobilizzazioni materiali ed immateriali iscritte nel bilancio dell’esercizio chiuso anteriormente al 15 agosto 2020 (e.g. bilancio al 31 dicembre 2019) e alle immobilizzazioni materiali ed immateriali

acquisite durante l'esercizio in corso al 15 agosto 2020 (e.g. bilancio al 31 dicembre 2020)."

## 2. Paragrafo 8 ed esempio 3, 3bis e 4.

Il combinato disposto dei paragrafi del DI9 citati potrebbe lasciare intendere che, in tema di vita utile, il redattore di bilancio abbia una scelta binaria tra:

- prolungamento della vita utile possibile: in tal caso la vita utile si prolunga di un intero anno;
- prolungamento della vita utile non possibile: in tal caso si mantiene la vita utile originaria.

In realtà si osserva che ben potrebbero configurarsi anche le seguenti situazioni:

- prolungamento della vita utile di durata inferiore a 12 mesi (come suggerito dallo stesso esempio 5 che però non è richiamato nel testo del DI9);
- prolungamento della vita utile di durata superiore a 12 mesi.

Si suggerisce pertanto di riformulare il paragrafo 8 del DI9 come segue (in rosso sottolineato il testo proposto in aggiunta e barrato quello proposto da sostituire/espungere):

"8. In riferimento alla seconda parte, il par. 6 b), l'articolo 60 comma 7-bis prevede che la quota di ammortamento non effettuata sia imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio siano differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. 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. ~~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 possibile associare un'estensione della sua vita utile, a causa ad esempio di vincoli contrattuali o tecnici, né il caso in cui si debba considerare un'estensione della vita utile per un orizzonte temporale diverso dai 12 mesi. ~~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.~~ L'applicazione della deroga comporta pertanto, con riferimento agli esercizi successivi a quello in corso al 15 agosto 2020, la necessità di verificare se siano intervenute circostanze che richiedano una modifica delle stime

effettuate nella determinazione della residua possibilità di utilizzazione delle immobilizzazioni. Conseguentemente, le quote di ammortamento degli esercizi successivi a quello di applicazione della deroga saranno calcolate seguendo l'ordinario procedimento di ripartizione del valore netto contabile del bene lungo la vita utile residua del bene aggiornata (e pertanto, nel caso ammortamento a quote costanti, calcolando il rapporto tra valore netto contabile del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata). Sempre con riferimento all'ammortamento a quote costanti, si potranno avere le seguenti circostanze:

- la quota di ammortamento dell'esercizio successivo non si modifica nell'importo in quanto la vita utile è estesa in modo proporzionale rispetto alla sospensione dell'ammortamento (si vedano gli esempi 3 e 5);

- la quota di ammortamento dell'esercizio successivo si incrementa nell'importo in quanto la vita utile non è estesa (si veda esempio 4) oppure è estesa in modo meno che proporzionale rispetto alla sospensione dell'ammortamento. 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);

- la quota di ammortamento dell'esercizio successivo si riduce nell'importo in quanto la vita utile è estesa in modo più che proporzionale rispetto alla sospensione dell'ammortamento (si veda esempio 3bis).”

Milano, 10 febbraio 2020