Stefano De Rosa
(Dott. commercialista e Revisore legale)

Le misure di sostegno all’impresa

Sospensione degli ammortamenti

Nella predisposizione dei bilanci attualmente in fase di chiusura, è possibile sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali ricorrendo al regime derogatorio di cui all’art. 60 co. 7-bis ss. del DL 14.8.2020 n. 104 (conv. L. 13.10.2020 n. 126).

Le modalità di applicazione della norma sono disciplinate dal documento interpretativo OIC 9, rilasciato nella versione definitiva il 14.4.2021.

Sospensione degli ammortamenti

DECORRENZA

Il regime derogatorio:

- è stato originariamente introdotto con riferimento all'esercizio 2020, nell'ambito delle misure volte al sostegno alle imprese in conseguenza dell'emergenza epidemiologica;
- è stato esteso all'esercizio 2021 "in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2";

Sospensione degli ammortamenti

DECORRENZA

- è stato esteso all’esercizio 2022 dall’art. 5-bis del DL 27.1.2022 n. 4, conv. L. 28.3.2022 n. 25 (c.d. “Sostegni-ter”), contenente misure per il sostegno alle imprese in conseguenza dell’emergenza da COVID-19, nonché per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico ;

- è stato esteso all’esercizio 2023 dall’art. 3 co. 8 del DL 29.12.2022 n. 198, conv. L. 24.2.2023 n. 14 (c.d. “Milleproroghe”).

Sospensione degli ammortamenti

CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DELLA DEROGA NEL BILANCIO 2023

Il DL 198/2022 non pone limitazioni in ordine all'ambito di applicazione della deroga .

In linea teorica, la sospensione sembrerebbe, quindi, applicabile, nei bilanci 2023, sia da parte dei soggetti che non se ne sono avvalsi in precedenza, sia da parte dei soggetti che se ne sono avvalsi (in modo totale o parziale) nei precedenti esercizi.

Occorre, tuttavia, evidenziare che l'applicazione della deroga per più esercizi (potenzialmente dal 2020 al 2023) incide fortemente sulla valenza informativa del bilancio.

Sospensione degli ammortamenti

CRITICHE ALLL'APPLICAZIONE DELLA DEROGA NEL BILANCIO 2023

In dottrina è stato osservato come, nonostante la ratio del legislatore non potesse che essere accolta con favore, essendo la norma volta al sostegno delle imprese in conseguenza dapprima dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e poi dell'incremento dei prezzi delle fonti energetiche, la funzione del bilancio – che consiste nel "rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio" (art. 2423 co. 2 c.c.) – risultasse "snaturata" dall'intervento normativo.

Sospensione degli ammortamenti

CRITICHE ALLL'APPLICAZIONE DELLA DEROGA NEL BILANCIO 2023

Con riferimento al 2023 sono, poi, riproponibili le considerazioni critiche formulate in relazione agli effetti prodotti dal regime derogatorio.

In particolare, è stato evidenziato come la norma privilegi le imprese che operano in settori caratterizzati da una elevata incidenza degli ammortamenti sui ricavi, come quello delle telecomunicazioni, rispetto alle imprese che operano in settori caratterizzati da una diversa struttura di costi, come quello dell'automotive.

Sospensione degli ammortamenti

CRITICHE ALLL'APPLICAZIONE DELLA DEROGA NEL BILANCIO 2023

Con riguardo ad imprese appartenenti al medesimo settore economico, la sospensione produce una disparità di trattamento in funzione dei differenti standard contabili adottati, penalizzando i soggetti IAS compliant e incidendo negativamente sulla comparabilità dei bilanci .

Inoltre la deroga consente di migliorare la solidità patrimoniale dell'impresa, ma non produce benefici sotto il profilo dell'equilibrio finanziario.

Sospensione degli ammortamenti

ELEMENTI DI ATTENZIONE PER I REVISORI

Gli amministratori e i loro consulenti/revisori dovrebbero valutare con attenzione il ricorso alla sospensione, considerando che:

- il peggioramento dell’equilibrio finanziario può incidere anche sulla valutazione del merito creditizio da parte degli istituti di credito;
- aumentano i costi per la gestione della deroga;
- la deroga non impatta sulle considerazioni da svolgere sulla continuità aziendale.

Sospensione degli ammortamenti

In conclusione, l’applicazione della norma derogatoria nei bilanci attualmente in fase di chiusura deve essere attentamente ponderata.

Sulla base di argomentazioni analoghe, ancorché in riferimento ai bilanci 2022, in dottrina è stato suggerito, per le imprese che presentano una performance economica modesta a causa dell’attuale contesto macro-economico, di ridurre l’ammontare degli ammortamenti da iscrivere a Conto economico ricorrendo, in alternativa al regime derogatorio, agli ordinari criteri di valutazione, che prevedono, in caso di cambiamento della residua possibilità di utilizzazione dei beni, la modifica del piano di ammortamento.

Sospensione degli ammortamenti

MOTIVAZIONI PER IL BILANCIO 2023

Per quanto attiene alle motivazioni, il DL 198/2022 non contiene indicazioni in merito alle finalità della norma.

Non sembra, quindi, che il legislatore abbia voluto vincolare la disciplina ad una specifica motivazione (tanto più che, al momento di emanazione del DL 198/2022, non sarebbe stato facile effettuare una previsione in merito all'evoluzione del quadro macro-economico per l'intero 2023).

Sembrerebbe, comunque, logico, in considerazione del carattere derogatorio della norma, ricondurre la sospensione degli ammortamenti ad una situazione "eccezionale" di crisi .

Sospensione degli ammortamenti

MOTIVAZIONI PER IL BILANCIO 2023

Si potrebbe, quindi, ipotizzare l’applicazione della norma, nei bilanci 2023, in conseguenza dell’incremento dei prezzi delle fonti energetiche, così come degli effetti negativi dei conflitti in Ucraina e in Medio-Oriente oppure, ancora, delle difficoltà di approvvigionamento di materie prime o semilavorati o dell’andamento inflazionistico .

Sospensione degli ammortamenti

AMBITO DI APPLICAZIONE

La norma fa espresso riferimento ai “soggetti che non adottano i principi contabili internazionali”.

Come evidenziato dalla circ. Assonime 11.2.2021 n. 2 (§ 1.1), la deroga in esame si applica, quindi:

- ai soggetti che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile (artt. 2423 - 2435-*ter* c.c.) e i principi contabili nazionali emanati dall’OIC;
- agli intermediari non IFRS che redigono il bilancio secondo le regole del DLgs. 136/2015;
- alle imprese di assicurazione che non seguono, nella redazione del bilancio d’esercizio, i principi contabili internazionali.

Sospensione degli ammortamenti

MICRO IMPRESE

Anche le micro imprese (che sono esonerate dalla redazione della Nota integrativa ai sensi dell'art. 2435-*ter* co. 2 c.c.) rientrano nell'ambito di applicazione della norma derogatoria.

Si vedano, su tutti, circ. Assonime 2/2021 (§ 1.1), documento interpretativo OIC 9 (§ 7) e norma di comportamento AIDC 212/2021.

Sospensione degli ammortamenti

SOCIETÀ DI PERSONE E IMPRESE INDIVIDUALI

Le istruzioni al modello REDDITI SP e PF ammettono l'applicazione della norma derogatoria con riferimento alle società di persone e agli imprenditori individuali in contabilità ordinaria.

In questo senso si è espressa anche la norma di comportamento AIDC 212/2021, secondo la quale i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria rientrano nel campo di applicazione della sospensione, in quanto l'art. 60 co. 7-*quinquies* del DL 104/2020 rinvia, ai fini IRAP, anche all'art. 5-*bis* del DLgs. 446/97, che disciplina la determinazione del valore della produzione netta delle società di persone e delle imprese individuali.

Sospensione degli ammortamenti

SOCIETÀ DI PERSONE E IMPRESE INDIVIDUALI

Resta fermo che, in tali ipotesi, si determinano problematiche applicative dal punto di vista civilistico, in quanto la norma prevede l'obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa.

Risultano, peraltro, certamente esclusi i soggetti in contabilità semplificata, nonché gli esercenti arti e professioni.

Sospensione degli ammortamenti

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Le disposizioni si possono applicare ai bilanci consolidati che recepiscono 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 sostanza, in materia di ammortamenti, l’utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.

Sospensione degli ammortamenti

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La norma si riferisce testualmente alle “immobilizzazioni materiali e immateriali” e trova applicazione “anche in deroga all’articolo 2426, primo comma, nume-ro 2), del codice civile” .

Secondo la circ. Assonime 2/2021 (§ 1.1), non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che l’avviamento rientri nell’ambito oggettivo di applicazione della norma in esame, in quanto, ancorché non rappresenti un bene giuridicamente tutelato (come nel caso dei brevetti e dei marchi), costituisce un valore iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

Sospensione degli ammortamenti

UNITÀ ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Secondo il documento interpretativo OIC 9 (§ 8), in mancanza di indicazioni da parte della norma, 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, comunque, essere coerente con le ragioni che inducono la società a non effettuare gli ammortamenti .

Sospensione degli ammortamenti

MISURA DELL'AMMORTAMENTO

La norma consente di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La società può, quindi, scegliere la misura dell'ammortamento da imputare a Conto economico, attestandosi anche ad un livello inferiore al 100% (c.d. "sospensione parziale").

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 10) ha sottolineato che la scelta deve essere coerente con le ragioni che hanno indotto la società ad applicare la deroga, le quali devono essere indicate nella Nota integrativa.

Sospensione degli ammortamenti

EFFETTI DELLA DEROGA SUGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

L’art. 60 co. 7-bis del DL 104/2020 convertito stabilisce che la quota di ammortamento non effettuata in applicazione della norma derogatoria 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.

La Relazione tecnica al Ddl. di conversione del DL 104/2020 ha evidenziato che, di fatto, la quota di ammortamento non effettuata viene “traslata” all’esercizio successivo e così avviene anche per le quote di ammortamento successive.

Sospensione degli ammortamenti

Sospensione dell’ammortamento con estensione della vita utile

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 11) ha osservato che la norma muove dall’assunto che al minor ammortamento del bene sia associata l’estensione della sua vita utile residua .

In tali casi, 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.

Sospensione degli ammortamenti

Sospensione dell'ammortamento in caso di impossibilità di estensione della vita utile

Il documento interpretativo OIC 9 (§ 11) ha osservato che la norma non tratta il caso in cui al minor ammortamento del bene non sia associata un'estensione della sua vita utile residua, a causa ad esempio di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi.

In tali casi, secondo il documento interpretativo OIC 9, la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua) si modifica nell'importo, in quanto la vita utile rimane inalterata.

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.

Sospensione degli ammortamenti

DESTINAZIONE DEGLI UTILI A RISERVA

L’art. 60 co. 7-ter del DL 104/2020 convertito stabilisce che:

- i soggetti che si avvalgono della norma derogatoria destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata ;
- 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.

Sospensione degli ammortamenti

MOMENTO DI COSTITUZIONE DELLA RISERVA

Come evidenziato dalla circ. Assonime 2/2021 (§ 1.4) e dal documento di ricerca FNC e CNDCEC marzo 2021 (§ 2, Parte I), la costituzione della riserva avviene in sede di approvazione del bilancio e, quindi, di destinazione degli utili.

Secondo il CNDCEC, resta fermo, comunque, che l'organo di amministrazione deve indicare in Nota integrativa la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite e, quindi, evidenziare l'obbligo di destinazione. Peraltro, qualora la riserva correlata alla sospensione degli ammortamenti si formasse mediante l'accantonamento degli utili di esercizi successivi, sarebbe utile indicare nella Nota integrativa l'importo per cui la società si impegna negli esercizi futuri a reintegrare la riserva .

Sospensione degli ammortamenti

MODALITÀ DI UTILIZZO DELLA RISERVA

Ad avviso della circ. Assonime 2/2021, la riserva indisponibile non può essere distribuita ai soci né imputata a capitale , ma può essere utilizzata a copertura perdite .

In questa ipotesi, l'Associazione ritiene maggiormente corretto che il vincolo si sposti sugli utili futuri e, quindi, la riserva debba essere reintegrata .

In senso analogo si è orientato il documento di ricerca FNC e CNDCEC marzo 2021, secondo cui il legislatore, richiamando il concetto di "riserva indisponibile", ha inteso affermare come la riserva in esame non possa essere distribuita ai soci, ma possa essere utilizzata per la copertura delle perdite.

Secondo una parte della dottrina, invece, la riserva costituita a fronte della deroga in esame non può essere utilizzata per nessuna ragione, neanche per la copertura di perdite di esercizio .

Sospensione degli ammortamenti

INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA

L’art. 60 co. 7-*quater* del DL 104/2020 convertito stabilisce 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.

A tal riguardo, il documento interpretativo OIC 9 (§ 14) ha precisato che la società che si avvale della deroga fornisce informazioni sulla scelta effettuata nell’ambito delle politiche contabili ex art. 2427 co. 1 n. 1 c.c., ai sensi del quale la Nota integrativa deve indicare “i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato” .

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

L’art. 45 co. 3-*octies* - 3-*decies* del DL 21.6.2022 n. 73 (conv. L. 4.8.2022 n. 122) (c.d. “decreto semplificazioni fiscali”) ha previsto, in considerazione dell’eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, una deroga ai criteri di valutazione in bilancio dei titoli iscritti nell’attivo circolante, che consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali di mantenere i medesimi valori risultanti dal bilancio precedente, evitando la svalutazione in base al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, fatta salva l’ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole.
La disposizione, originariamente introdotta per l’esercizio in corso al 22.6.2022, è stata estesa all’esercizio 2023 dal DM 14.9.2023.

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

Le modalità attuative sono disciplinate dal documento interpretativo OIC 11.

La norma si differenzia rispetto ai precedenti regimi derogatori, applicabili agli esercizi 2008-2012, nonché agli esercizi 2018-2020, in quanto prevede l’obbligo di destinare a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla mancata svalutazione sia per le imprese assicurative che per le imprese che non operano nel settore assicurativo.

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

SOCIETÀ DI PERSONE E IMPRESE INDIVIDUALI - ESCLUSIONE

La deroga consente di valutare i titoli al valore di iscrizione “*risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato*”.

Come è stato osservato in relazione alla deroga *ex* DL 185/2008, il riferimento all’approvazione del bilancio dovrebbe escludere le società di persone e le imprese individuali che iscrivono i titoli in inventario.

In questo senso sembra orientare anche la Relazione tecnica al Ddl. di conversione del DL 131/2023, laddove fa espresso riferimento alle sole società di capitali.

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

Ambito oggettivo

Il documento interpretativo OIC 11 ha precisato che rientrano nell’ambito di applicazione della norma sia i titoli di debito che i titoli di capitale.

Più nel dettaglio, la Relazione al DL 185/2008 e il documento interpretativo OIC 3 hanno chiarito che, nell’accezione della norma, il termine “*titoli*” doveva essere inteso in senso ampio, tale da ricomprendere:

- sia i titoli partecipativi (azioni, quote di srl e strumenti finanziari assimilati);
- sia i titoli di debito (obbligazioni, titoli di Stato, quote di fondi comuni di investimento, ecc.)

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

CONDIZIONI PER L’APPLICAZIONE DELLA DEROGA

La possibilità di non svalutare i titoli è ammessa a condizione che la perdita non abbia carattere durevole.

la svalutazione perde il carattere automatico che caratterizza il regime ordinario di valutazione e coinvolge la posizione degli amministratori, i quali sono tenuti ad analizzare la permanenza temporale della perdita in esame. Pertanto, qualora il valore di un titolo si sia ridotto nel corso dell’esercizio:

- se si ritiene che la perdita abbia carattere non durevole, è possibile mantenere il valore espresso dal bilancio dell’esercizio precedente;
- • se, invece, gli amministratori ritengono che la perdita sia durevole, deve essere operata la svalutazione.

Valutazione dei titoli iscritti nell’attivo circolante

CONDIZIONI PER L’APPLICAZIONE DELLA DEROGA

Come correttamente osservato in dottrina, la valutazione in merito alla durevolezza della perdita costituisce uno degli aspetti più problematici della disposizione, specie in relazione ai bilanci successivi a quello di prima applicazione della deroga.

La proroga della disposizione potrebbe, infatti, costituire la conferma che le perdite hanno carattere di durevolezza, in quanto riferite ad un arco temporale che si potrebbe considerare ultrannuale.