

5

Maggio 2021

SistemaFrizzera²⁴

Il Sole ²⁴ORE

www.gcbdigital.com

Periodico mensile / Anno XVIII / n. 5
Poste Italiane Spa / Sped. in A.P. / D.L. 353/2003 conv. L. 46/2004, art. 1, c. 1 / DCB Roma

GCB

Guida alla Contabilità & Bilancio

Direzione scientifica **Franco Roscini Vitali**

Sospensione delle perdite e degli ammortamenti, misure emergenziali

Cristina Bauco e Matteo Pozzoli

Analisi dei nuovi documenti interpretativi 7 e 9 dell'Oic

Marco Rescigno

Funzionamento del gruppo Iva, recenti risposte di prassi

Alessandro Germani

GRUPPO²⁴ORE

Oic, marzo/aprile 2021, documenti interpretativi 7 e 9
Oic 9, 16, 19, 24, 25

Marco Rescigno

Dottore commercialista e revisore legale,
Studio RC – Rescigno Carrara

Rivalutazione dei beni e sospensione ammortamenti, documenti interpretativi Oic

Documento interpretativo 7 - Rivalutazione dei beni d'impresa

L'Oic, nella versione definitiva del documento interpretativo 7 relativo agli aspetti tecnico-contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni (da effettuare ai sensi dell'articolo 110 del Dl 104/2020), in modo sistematico, illustra i profili contabili che i soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in base alle disposizioni del codice civile devono applicare quando, anche in deroga alle disposizioni di legge, decidono di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni.

Rispetto alla bozza in consultazione del mese di novembre 2020, il documento finale contiene alcune significative novità nel seguito riportate.

Rivalutazione dei beni non iscritti in bilancio

Al paragrafo 5 dell'interpretativo 7 è stato precisato che possono essere rivalutati i **beni immateriali i cui costi sono stati contabilizzati a conto economico anche se avevano i requisiti per essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali**. Al riguardo è stato aggiunto che *«possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente e conto economico»*.

L'Oic ha dato una specifica giustificazione alla modifica apportata, indicando che si è ritenuto che non fosse corretto generare una disparità di trattamento

L'Organismo Italiano di Contabilità – Oic, al termine del processo di consultazione previsto, ha recentemente pubblicato, in **versione definitiva**, i due **documenti interpretativi 7** ("Legge 13 ottobre 2020, n. 126 – Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni") e **9** ("Legge 13 ottobre 2020, n. 126 – Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio – Sospensione ammortamenti"). Nella loro versione definitiva, i due documenti risolvono e meglio dettano alcuni **aspetti legati alle misure straordinarie** introdotte, le quali dovranno essere gestite nei **bilanci 2020**.

tra le società che, ad esempio, hanno deciso di iscrivere a conto economico i costi di registrazione di un marchio e quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra le immobilizzazioni immateriali.

Interessante il fatto che, nella spiegazione fornita dall'Oic, è specificato che *«per la rivalutazione che si intende operare la disposizione contenuta nel paragrafo 5 rileva ai fini civilistici»*. Correttamente il documento 7 ha risolto questioni interpretative circoscrivendo l'interpretazione ai soli fini civilistici.

Tuttavia quanto specificato ha permesso all'Agenzia delle Entrate di superare una questione per la quale, da qualche mese¹, ha regnato incertezza di trattamento dovuta alle opinioni contrastanti dell'Amministrazione Finanziaria: da un lato, la Direzione Regionale Lombardia (interpello 904-2406/2020) si è pronunciata a favore della rivalutazione di immobilizzazioni immateriali nonostante l'assenza di spese capitalizzabili, dall'altro, la Direzione Regionale Veneto si è dimostrata contraria (interpello 907-1726/2020), privilegiando il tenore letterario della norma e disconoscendo la possibilità di rivalutare un

1. Sul punto anche Assonime, nella circolare 6/2021, aveva recentemente invitato l'Agenzia delle Entrate a prendere una posizione sul riconoscimento fiscale delle rivalutazioni di immobilizzazioni immateriali non iscritte in bilancio.

marchio giuridicamente rilevante, laddove non corrispondente a una specifica iscrizione nell'attivo di stato patrimoniale.

La questione è stata comunque recentemente risolta dalla **Direzione Centrale Grandi Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate** (pur se rimane la possibilità di uno specifico intervento normativo a riguardo) con la **risposta all'interpello n. 956-343/2021 dell'8 aprile 2021**, in cui è stato precisato che **«può costituire oggetto di rivalutazione anche il know how sviluppato dalla**

società, purché ancora tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui si è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico».

L'Agenzia delle Entrate ha condiviso in pieno le motivazioni dell'Oic esposte nel documento interpretativo 7, evitando di porsi in contrasto con le norme civilistico-contabili e permettendo alle società di prendere decisioni in un contesto fiscale definito.

Bozza documento interpretativo 7		Versione definitiva documento interpretativo 7
Paragrafo 5	Non previsto.	Possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente e conto economico.

Rivalutazione di partecipazioni a controllo congiunto
Nella versione definitiva dell'interpretativo 7, al paragrafo 4, è specificato che possono essere rivalutate

anche le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento «comprese quelle a controllo congiunto (joint venture)».

Bozza documento interpretativo 7		Versione definitiva documento interpretativo 7
Paragrafo 4	Possono essere oggetto di rivalutazione i beni di impresa e le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento, a esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (articolo 110, comma 1). Possono quindi essere oggetto di rivalutazione sia le immobilizzazioni materiali che i beni immateriali anche se completamente ammortizzati. (Articolo 110, comma 1, legge 126/2020, sezione ii, capo I, legge 342/2000, articolo 2 decreto 162/2001).	Possono essere oggetto di rivalutazione i beni di impresa e le partecipazioni immobilizzate di controllo e collegamento comprese quelle a controllo congiunto (joint venture) , a esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. Possono quindi essere oggetto di rivalutazione i beni che soddisfano la definizione di immobilizzazioni materiali ai sensi dell'Oic 16 e di beni immateriali ai sensi dell'Oic 24 anche se completamente ammortizzati. (Articolo 110, comma 1, legge 126/2020, sezione ii, capo I, legge 342/2000, articolo 2 decreto 162/2001).

Rivalutazione dei marchi

Altro chiarimento fornito nel documento definitivo dell'Oic riguarda il **limite massimo convenzionale di 20 anni** attribuito alla **vita utile dei marchi**.

Nel paragrafo 16 dell'interpretativo è specificato che **«Per quanto concerne i marchi, dalla data della rivalutazione il limite fissato dal paragrafo 71 dell'Oic 24²¹ può essere prolungato per ulteriori 20 anni nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica»**.

Quanto specificato è motivato dal fatto che, nella fase di consultazione, è stato chiesto di chiarire se il limite massimo convenzionale di 20 anni della vita utile per i marchi potesse essere superato in occasione della rivalutazione, in particolare quando la rivalutazione viene effettuata negli ultimi anni di detta vita utile convenzionale.

In assenza di un chiarimento a riguardo, infatti, si sarebbero potute verificare delle **circostanze in cui, per rispettare il limite convenzionale dei 20 anni,**

²¹ Il paragrafo 71 dell'Oic 24 indica che «per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene. La stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i 20 anni».

l'intera rivalutazione sarebbe stata ammortizzata in un arco temporale molto limitato e comunque inferiore alla durata residua della tutela giuridica del

marchio. Per tale motivo, è stato inserito il paragrafo 16 in precedenza menzionato con l'eccezione alla regola generale dell'Oic 24.

	Bozza documento interpretativo 7	Versione definitiva documento interpretativo 7
Paragrafo 16	La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima. (Oic 16 "Immobilizzazioni materiali", Oic 24 "Immobilizzazioni immateriali").	La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o un bene immateriale di per sé non comporta una modifica della vita utile. Restano ferme le disposizioni dei principi contabili nazionali di riferimento che prevedono l'aggiornamento della stima della vita utile nei casi in cui si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie di stima. Per quanto concerne i marchi, dalla data della rivalutazione il limite fissato dal paragrafo 71 dell'Oic 24 può essere prolungato per ulteriori 20 anni nei limiti temporali di efficacia della tutela giuridica.

Rivalutazione di beni separabili

Con riferimento alla possibilità concessa dalla normativa di effettuare la rivalutazione distintamente per ciascun bene, nel paragrafo 9 della versione definitiva

dell'interpretativo 7 è specificato che, «*nel caso di immobilizzazioni che comprendono beni separabili (si pensi ad esempio un fabbricato e il suo terreno sottostante), occorre individuare distinti valori di rivalutazione*».

	Bozza documento interpretativo 7	Versione definitiva documento interpretativo 7
Paragrafo 9	La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene. (Articolo 110, comma 2, legge 126/2020).	La rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascun bene. (Articolo 110, comma 2, legge 126/2020). Nel caso di immobilizzazioni che comprendono beni separabili (ad esempio un fabbricato e il terreno sottostante) occorre individuare distinti valori di rivalutazione.

Rivalutazione nei bilanci in corso al 31 dicembre 2019

Il documento interpretativo dell'Oic interviene anche in merito all'**esercizio nel quale effettuare la rivalutazione** di bilancio.

La rivalutazione va effettuata nel bilancio successivo a quello dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 e cioè, per i **soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, nel bilancio 2020**.

Come previsto dalla norma, le **società che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare** possono eseguire la rivalutazione nel **bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge di rivalutazione e a condizione che i beni e le partecipazioni risultino dall'esercizio precedente.

Sul punto è necessario considerare che inizialmente non era chiaro se, per le imprese con esercizio non coincidente con l'anno solare, rimanesse ferma la possibilità di operare la rivalutazione, in alternativa, anche nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020.

A riguardo, nella **risposta all'interpello 640/2020**, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in maniera favorevole nell'accordare ai **soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, la facoltà di anticipare le rivalutazione al bilancio in corso al 31 dicembre 2019** lasciando impregiudicata la facoltà di avvalersene, **in alternativa, nell'esercizio successivo**.

Chiarito il dubbio, l'Oic, raccordandosi con l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria, nel documento definitivo ha tenuto a specificare, al paragrafo 8, che «*nel caso in cui tali imprese abbiano eseguito la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, non possono eseguirlo nel bilancio successivo*».

Nel documento interpretativo è confermato il fatto che sono esclusi della rivalutazione i beni utilizzati sulla base di contratti di *leasing*. Anche per tali beni, è fondamentale che il bene da rivalutare sia stato riscattato e che sia stato iscritto in bilancio ai sensi dell'Oic 16 (o eventualmente dell'Oic 24) nel bilancio antecedente a quello in cui si vuole procedere alla riva-

lutazione: quindi, nel caso di bilancio con chiusura al 31 dicembre e rivalutazione da effettuarsi nel 2020, è necessario che il bene sia stato riscattato e iscritto tra le immobilizzazioni già nel 2019³¹.

Bozza documento interpretativo 7**Versione definitiva documento interpretativo 7**

Paragrafo 8 Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge 13 ottobre 2020, n. 126, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 dell'articolo 110, risultino dal bilancio dell'esercizio precedente. (Articolo 110, comma 2, legge 126/2020).

Le imprese che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare possono eseguire la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, se approvato successivamente alla data di entrata in vigore della legge 13 ottobre 2020, n. 126, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni di cui al comma 1 dell'articolo 110, risultino dal bilancio dell'esercizio precedente. (Articolo 110, comma 2, legge 126/2020).
Nel caso in cui tali imprese abbiano eseguito la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, non possono eseguirla nel bilancio successivo.

Gestione della fiscalità differita

L'interpretativo 7, nella sua versione definitiva, **distingue la rivalutazione riconosciuta ai fini fiscali dalla rivalutazione non riconosciuta ai fini fiscali.**

Nel primo caso, qualora la **rivalutazione sia effettuata anche ai fini fiscali** con il pagamento dell'imposta sostitutiva, non sussiste una differenza tra valore civile e valore fiscale del bene nel 2020, considerando il fatto che gli ammortamenti sono effettuati sui vecchi valori e la rivalutazione è un'operazione che tecnicamente è effettuata successivamente.

Al riguardo, la versione definitiva del documento Oic risulta maggiormente puntuale rispetto alla bozza specificando, al paragrafo 20, il fatto che *«i maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali pertanto la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione»*.

Nei bilanci successivi, la società rileverà la fiscalità differita ai sensi dell'Oic 25, allorché si generino differenze temporanee, «ad esempio nel caso in cui la vita utile stimata determini l'imputazione di una quota di ammortamento in bilancio eccedente la quota fiscalmente deducibile nell'esercizio di riferimento in base alle norme fiscali applicabili», come specifica il paragrafo 21 nella versione definitiva, in stretto riferimento ai parametri del Dm 31 dicembre 1988.

Con riferimento al **saldo attivo di rivalutazione**, nel caso in cui la società non opererà per il pagamento dell'imposta sostitutiva, si determinerà una **riserva in sospensione d'imposta**, che sarà assoggettata a tassazione solo in caso di distribuzione.

Al riguardo, nella versione finale dell'interpretativo 7, al paragrafo 22, è specificato che, in tal caso, si applicano i paragrafi 64 e 65 dell'Oic 25, *«pertanto le imposte differite relative a tale riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci»*.

Bozza documento interpretativo 7**Versione definitiva documento interpretativo 7**

Paragrafo 20 I maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali e quindi, alla data in cui è effettuata la rivalutazione, non sorge alcuna differenza temporanea, essendo il valore contabile pari al valore fiscale. Infatti, ai sensi del paragrafo 15, la rivalutazione è effettuata dopo gli ammortamenti. Pertanto la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.

I maggiori valori iscritti nell'attivo sono riconosciuti anche ai fini fiscali pertanto la società non iscrive imposte differite nel bilancio in cui è eseguita la rivalutazione.

³¹ La stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2021, aveva ribadito che *«Con riferimento ai beni in leasing, in coerenza con quanto già chiarito in via di prassi occorre evidenziare che per la rivalutazione è necessario che gli immobili oggetto di rivalutazione siano iscritti tanto nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 che nel bilancio relativo all'esercizio successivo. Considerando che possono essere rivalutati i soli beni di proprietà, si ritiene che per quanto riguarda i beni detenuti in leasing la rivalutazione possa essere eseguita dall'utilizzatore solo se abbia esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2019»*.

Bozza documento interpretativo 7**Versione definitiva documento interpretativo 7**

Paragrafo 21 Nei bilanci successivi, la società rileva la fiscalità differita ai sensi dell'Oic 25, allorché si generino differenze temporanee. (Articolo 110, comma 4, e Oic 25).

Nei bilanci successivi, la società rileva la fiscalità differita ai sensi dell'Oic 25, allorché si generino differenze temporanee, **ad esempio nel caso in cui la vita utile stimata determini l'imputazione di una quota di ammortamento in bilancio eccedente la quota fiscalmente deducibile nell'esercizio di riferimento in base alle norme fiscali applicabili.**

Paragrafo 22 Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato ai fini fiscali, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva (articolo 110, comma 3). Nel caso in cui la riserva non sia affrancata, tale riserva sarà soggetta a tassazione solo in caso di distribuzione della riserva stessa ai soci (c.d. "riserva in sospensione di imposta"). In tal caso si applicano i paragrafi 64 e 65 dell'Oic 25.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato ai fini fiscali, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva (articolo 110, comma 3, legge 126/2020). Nel caso in cui la riserva non sia affrancata, tale riserva sarà soggetta a tassazione solo in caso di distribuzione della riserva stessa ai soci (c.d. "riserva in sospensione di imposta"). In tal caso si applicano i paragrafi 64 e 65 dell'Oic 25 **pertanto le imposte differite relative alla riserva possono non essere contabilizzate se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci.**

Attualizzazione del debito per l'imposta sostitutiva

Con riferimento al **debito per imposta sostitutiva**, in considerazione della **possibilità di effettuare il versamento in tre rate di pari importo**, nel paragrafo 12 della versione definitiva dell'interpretativo 7, non previsto all'interno della bozza, l'Oic precisa che lo

stesso deve «**essere iscritto e valutato ai sensi dell'Oic 19. Il debito deve essere attualizzato se l'effetto dell'attualizzazione è rilevante. In tal caso l'effetto dell'attualizzazione è contabilizzato nella voce di patrimonio netto in cui sono state imputate le rivalutazioni eseguite**».

Bozza documento interpretativo 7**Versione definitiva documento interpretativo 7**

Paragrafo 12 Non previsto

Le imposte sostitutive di cui ai commi 3 e 4 della legge 126/2020 sono versate in un massimo di tre rate di pari importo. (Articolo 110, comma 6, legge 126/2020) Il relativo debito deve essere iscritto e valutato ai sensi dell'Oic 19. Il debito quindi deve essere attualizzato se l'effetto dell'attualizzazione è rilevante. In tal caso l'effetto dell'attualizzazione è contabilizzato nella voce di patrimonio netto in cui sono state imputate le rivalutazioni eseguite.

Documento interpretativo 9 - Sospensione ammortamenti

Lo scorso 14 aprile, l'Oic ha pubblicato la **versione definitiva del documento interpretativo 9** relativo alle disposizioni che consentono la **sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2020**, introdotte dal DI 104/2020.

Il documento, particolarmente utile e atteso per la rilevanza della disposizione in oggetto, nella sua versione definitiva ha fornito ulteriori chiarimenti sul tema nel seguito esposti.

Ambito di applicazione della norma

Il documento interpretativo specifica, al paragrafo 4 della versione definitiva, che la norma introduce una **facoltà di deroga esclusivamente** al disposto dell'articolo 2426, primo comma, numero 2, del codice civile riguardante l'**ammortamento annuo delle immobilizzazioni materiali e immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo**⁴. Con tale precisazione, l'Oic ha rimarcato il fatto che «**restano ferme tutte le altre disposizioni relative al trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali**».

⁴. Articolo 2426, comma 1, numero 2, del codice civile: «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».

Quanto specificato dall'Oic riconduce principalmente alla disciplina legata alla **svalutazione**, la quale prevede, in presenza di **indicatori di perdite di valore**, che la società proceda alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettui una svalutazione qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile secondo le regole contenute nel principio contabile Oic 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle

immobilizzazioni materiali e immateriali.

Al riguardo, tuttavia, è necessario considerare che l'eventuale necessità di svalutare le immobilizzazioni renderebbe comunque vana, ai fini del risultato finale di conto economico, la sospensione degli ammortamenti, in quanto, ricorrendo alla deroga, ci si troverebbe nel caso in cui non si rilevarebbero componenti di reddito negativi a titolo di ammortamenti, ma a titolo di svalutazioni.

	Bozza documento interpretativo 9	Versione definitiva documento interpretativo 9
Paragrafo 4	La norma introduce una facoltà di deroga al disposto dell'articolo 2426, primo comma, numero 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 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).	La norma introduce una facoltà di deroga esclusivamente al disposto dell'articolo 2426, primo comma, numero 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),

Possibilità di usufruire della sospensione degli ammortamenti e della rivalutazione

L'Oic precisa, nel documento definitivo, che l'esercizio della facoltà di sospendere gli ammortamenti non esclude la possibilità di rivalutare i beni materiali e immateriali: dunque è **possibile effettuare la rivalutazione anche per i beni per i quali si sospendono gli ammortamenti**.

Come specifica il paragrafo 5 della versione definitiva dell'interpretativo 9, «*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.*». Al riguardo, nell'effettuare l'adeguamento del valore rivalutato di mercato (o d'uso) non andranno considerati gli ammortamenti di periodo del 2020 sospesi e non imputati a conto economico.

Più nello specifico, al secondo capoverso del paragrafo 11, è specificato che la **vita utile determinata**

sulla base di vincoli legislativi non può essere estesa. Nell'ipotesi in cui alla sospensione dell'ammortamento non sia associata un'estensione della vita utile, caso non trattato dalla norma, la quota di ammortamento subirà una modifica dell'importo, aumentando *pro quota* la misura degli ammortamenti da effettuare.

Sebbene la norma non riporti esplicitamente la possibilità di **applicare la citata deroga anche nel caso delle immobilizzazioni acquistate nel corso del 2020**, il paragrafo 6 della versione definitiva dell'interpretativo 9 chiarisce che «*tuttavia, in coerenza con le disposizioni relative alle altre immobilizzazioni, la deroga è applicabile anche a tali immobilizzazioni*». Il paragrafo 7, anch'esso non presente all'intero della bozza, specifica inoltre che la **deroga vale anche per le micro-imprese**, le quali «*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*».

	Bozza documento interpretativo 9	Versione definitiva documento interpretativo 9
Paragrafo 5	Non previsto	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.

Bozza documento interpretativo 9		Versione definitiva documento interpretativo 9	
Paragrafo 11	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 <i>pro quota</i> la misura degli ammortamenti da effettuare (vedi esempio 4).	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 <i>pro quota</i> la misura degli ammortamenti da effettuare (vedi esempio 4).	
Paragrafo 6	Non previsto	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 paragrafo 61 dell'Oic 16 - Immobilizzazioni materiali (si veda esempio 5).	
Paragrafo 7	Non previsto	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.	

La deroga nei bilanci consolidati

Le disposizioni riportate nel documento interpretativo 9 possono essere applicate **anche ai bilanci consolidati redatti dalla capogruppo**.

Come scritto nel paragrafo 12, «*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*».

Inoltre, nella sua versione definitiva, il documento

precisa, al paragrafo 16, che nella **nota integrativa del bilancio consolidato**, oltre all'indicazione di quali sono le immobilizzazioni oggetto di sospensione degli ammortamenti e in che misura sono sospesi, di quali sono le ragioni dell'applicazione della deroga e di quali sono gli impatti economici e patrimoniali causati dalla stessa, «*si dovrà dare conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga prevista dalla norma*».

Bozza documento interpretativo 9		Versione definitiva documento interpretativo 9	
Paragrafo 12	Le disposizioni contenute nel presente documento si possono applicare ai bilanci consolidati redatti dalla capogruppo anche quando non si avvale della deroga nel proprio bilancio d'esercizio . 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.	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.	
Paragrafo 16	Non previsto	Nella nota integrativa del bilancio consolidato, oltre a quanto previsto dal precedente paragrafo 14, si dovrà dare conto di quali società consolidate hanno applicato la deroga prevista dalla norma.	

Gestione della fiscalità differita

L'interpretativo 9 aggiunge, nella sua versione definitiva, il paragrafo 13, nel quale si precisa che la **contabilizzazione** debba avvenire secondo quanto disposto

dall'Oic 25 – Imposte sul reddito, nel **caso in cui l'applicazione della deroga generi fiscalità differita**.

Si tratta del caso in cui, a fronte della sospensione degli ammortamenti nel bilancio 2020 la società de-

duce extra contabilmente la relativa quota di ammortamento e quindi si determina un **disallineamento** tra valore contabile (maggiore) e valore fiscale (minore) del bene ammortizzato. ●

Bozza documento interpretativo 9

Paragrafo 13 Non previsto

Versione definitiva documento interpretativo 9

L'applicazione della deroga può generare fiscalità differita che deve essere contabilizzata secondo le disposizioni dell'Oic 25 - Imposte sul reddito.

24ORE
PROFESSIONALE

Modulo24 Accertamento e Riscossione

Come una **rivista digitale**: ogni giorno commenti, opinioni, approfondimenti e la ricostruzione degli orientamenti interpretativi intorno alle questioni più dibattute.

Come un **manuale di dottrina giuridica**: lo sviluppo, l'approfondimento e l'aggiornamento continuo delle tematiche in materia di accertamento tributario, riscossione e sanzioni amministrative.

Come una **banca dati**: l'intera base dati normativa, interpretativa e giurisprudenziale in materia insieme a strumenti operativi, servizi di risposte ai quesiti e formazione online.

Come un **Esperto del Sole 24 Ore** al tuo fianco: la presenza di un comitato scientifico con la direzione scientifica di Dario Deotto a garanzia della qualità dei contenuti.

LA CONNESSIONE UNICA A TUTTE LE INFORMAZIONI
SULL'ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE DA OGGI ESISTE.

Scopri di più su: modulo24accertamento.com

GRUPPO **24ORE**