

La sospensione degli ammortamenti in Bilancio

Giovanni Cretella

Dottore Commercialista

Revisore Legale

giovanni.cretella@it.andersen.com

Profili civilistici

Articolo 60, D.L. n. 104/2020:

7-bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (15 agosto), **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.

Ambito soggettivo

La facoltà di sospendere gli ammortamenti nel bilancio può essere esercitata dai «soggetti che non adottano i principi contabili internazionali» e quindi dai soggetti che per la redazione del bilancio applicano le regole del Codice Civile e i principi contabili nazionali (OIC).

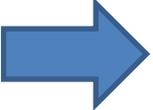
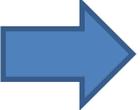
Dovrebbero rientrare nell'ambito soggettivo, anche se non espressamente citate dalla norma:

- le società con bilancio in forma abbreviata e le cosiddette «microimprese»
- le società che adottano i principi OIC per il bilancio d'esercizio e redigono il consolidato in base ai principi IAS/IFRS

È dubbia la possibilità di ricomprendere nell'ambito soggettivo della misura le imprese individuali e le società di persone (non c'è un bilancio da approvare e pubblicare, ma è anche vero che la norma richiama genericamente ai «soggetti» che non adottano i principi contabili internazionali)

Ambito temporale

La facoltà di sospendere gli ammortamenti può essere esercitata nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020, data di entrata in vigore del D.L.104/2020

- 1) Soggetti «solari»  applicano la misura nel bilancio2020
- 2) Soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare  applicano la misura nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 15 agosto 2020

Ambito oggettivo (1/2)

- La sospensione degli ammortamenti può riguardare tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali (voci B.I e B.II, SP) o solo alcune

B.I -Immobilizzazioni immateriali

- 1) costi di impianto e di ampliamento
- 2) costi di sviluppo
- 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili
- 5) avviamento
- 6) immobilizzazioni in corso e acconti
- 7) altre

B.II -Immobilizzazioni materiali

- 1) terreni e fabbricati
- 2) impianti e macchinario
- 3) attrezzature industriali e commerciali
- 4) altri beni
- 5) immobilizzazioni in corso e acconti

Sono esclusi dalla misura i beni acquisiti mediante noleggio o leasing

Ambito oggettivo (2/2)

- La sospensione può essere effettuata «*fino al 100% dell'ammortamento annuo*» e quindi può essere totale (riduzione del coefficiente di ammortamento del 100%) o parziale (ad es. riduzione del coefficiente di ammortamento del 50% o di un'altra percentuale parametrata ad un'eventuale minore utilizzo del bene)
- La sospensione degli ammortamenti riguarda anche i beni acquistati nel 2020 (documento interpretativo n. 9 OIC) sebbene dal tenore letterale della norma questa possibilità sembrerebbe esclusa:
«*7-bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali (...) 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*»

Meccanismo della sospensione

La misura consiste nella facoltà di non effettuare nel bilancio 2020, in tutto o in parte, l'ammortamento annuo delle immobilizzazioni materiali e immateriali che mantengono il valore d'iscrizione risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato



Effetto sul conto economico 2020: un miglioramento del risultato netto pari alle quote di ammortamento sospese (al netto della fiscalità differita)

«7-bis. (...) La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma (n.d.r.: sospesa nel bilancio 2020) 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»



Effetti sui bilanci successivi al 2020: piano di ammortamento si allunga di un anno

Riserva indisponibile

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.

I soggetti che sospendono gli ammortamenti devono, in sede di destinazione dell'utile 2020, accantonare a riserva indisponibile un importo pari a quello delle quote di ammortamento sospese.

Riserva indisponibile

Se l'utile 2020 è «incapiente» (o in caso di perdita), la riserva è integrata:

- utilizzando riserve disponibili già esistenti (riserve di utili o altre riserve patrimoniali)
- e, se queste ultime sono insufficienti, accantonando l'utile degli esercizi successivi

La riserva indisponibile

- non può essere distribuita, né imputata a capitale né utilizzata per coprire perdite (OIC 28).
- dovrebbe liberarsi al termine del processo di ammortamento

Nota Integrativa

7-quater. La nota integrativa da 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.

In Nota integrativa è necessario:

- 1) indicare per quali immobilizzazioni si è deciso di sospendere gli ammortamenti;
- 2) indicare la misura della riduzione degli ammortamenti;
- 3) spiegare le ragioni che hanno indotto ad avvalersi della deroga;
- 4) illustrare l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile;
- 5) descrivere l'impatto sul risultato economico e sulla situazione patrimoniale e finanziaria.

NB: le «microimprese», non essendo soggette all'obbligo della Nota Integrativa, dovrebbero riportare queste informazioni nelle note in calce allo Stato Patrimoniale

Profili fiscali (1/2)

7-quinquies. Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR ..., a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli articoli 5, 5-bis, 6 e 7 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

I soggetti che sospendono gli ammortamenti:

- possono comunque dedurre fiscalmente le quote di ammortamento «sospese»
 - applicando le regole Ires (Tuir, art.102, 102bis e 103) e Irap (D.Lgs.446/97, artt.5, 5bis, 6 e 7)
 - a prescindere dall'imputazione al conto economico (art.109, c.4, lett.b, Tuir)

Profili fiscali (2/2)

- effettuano quindi una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione Irap relative al 2020
- stanziavano, come conseguenza della deduzione di quote di ammortamento non contabilizzate a conto economico, imposte differite passive nel bilancio 2020 (OIC 25) nella misura del 27,90% (24% Ires + 3,90% Irap).

L'effetto complessivo nel conto economico 2020 è un miglioramento del risultato netto pari a quote di ammortamento sospese – imposte differite passive

La novità in sintesi

- Facoltà di sospendere nel bilancio 2020 gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali
- Possibilità di effettuare comunque la deduzione fiscale degli ammortamenti sospesi nonostante la mancata imputazione a conto economico
- Obbligo di eseguire alcuni specifici adempimenti civilistici

Finalità: la sospensione degli ammortamenti consente di contenere le perdite dei bilanci 2020 già colpiti dalla congiuntura economica negativa derivante dall'emergenza Covid - 19.