

OGGETTO

EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER IL BILANCIO DI ESERCIZIO 2020 RELATIVE ALLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2020

AGGIORNAMENTO

18 MARZO 2021

RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinques, D.L. 14.5.2020 n. 104 conv. In L. 13.10.2020 n. 126 (c.d. Decreto Agosto);
Articoli 2426, Codice Civile
ART. 83, TUIR; ART. 102, TUIR; ART. 102-BIS, TUIR; ART. 103, TUIR; ART. 35, D.LGS.127/1991
PRINCIPIO CONTABILE OIC 16; PRINCIPIO CONTABILE OIC 24; PRINCIPIO CONTABILE OIC 25; BOZZA DOCUMENTO
INTERPRETATIVO N. 9, OIC;
CIRCOLARE N.2/2021 ASSONIME

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

ECONOMIA AZIENDALE
PRINCIPI CONTABILI OIC
OIC 9

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
100
OIC 9

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE 28/2020 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS - PROROGHE DEI TERMINI PER I VERSAMENTI FISCALI E CONTRIBUTIVI E GLI ALTRI ADEMPIMENTI FISCALI
CIRCOLARE 31/2020 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS – PROROGA DEI TERMINI PER L'APPROVAZIONE DEI BILANCI 2019 E CONSEGUENTE DIFFERIMENTO DEI TERMINI DI VERSAMENTO IMPOSTE DIRETTE/IRAP - ALTRE CONSEGUENZE IN MATERIA DI BILANCIO
CIRCOLARE 21/2021 - EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS –DISPOSIZIONI TEMPORANEE PER LA RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE PER PERDITE DELL'ESERCIZIO 2020 E PER LA CAUSA DI SCIOGLIMENTO DELLA SOCIETÀ PER RIDUZIONE O PERDITA DEL CAPITALE SOCIALE

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Per far fronte alla crisi economica connessa all'emergenza epidemiologica da Coronavirus (COVID-19) e per consentire alle imprese di mitigare l'effetto delle perdite sui bilanci 2020, accedendo al credito senza vedersi negare tale possibilità dagli istituti di credito, è stata introdotta una norma in base alla quale le imprese possono derogare alla rappresentazione veritiera e corretta non imputando al conto economico la quota annua di ammortamento (fino al 100% della stessa) relativa alle immobilizzazioni materiali e immateriali.

La suddetta disposizione introduce una facoltà di deroga a quanto disposto dal Codice civile nell'articolo 2426, primo comma, n. 2 in materia di ammortamento annuo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

La circolare in oggetto passa in rassegna la relativa disciplina delineandone le peculiarità ed i particolari risvolti contabili e tributari.

PROFILI GENERALI DELLA NORMA

IL cd. Decreto “Agosto” ha introdotto la facoltà di rinviare agli esercizi successivi, in tutto o in parte, la quota di ammortamento relativa all’esercizio 2020, al fine di mitigare gli effetti economici sul patrimonio netto delle imprese colpite dall’emergenza sanitaria da Covid-19.

In particolare, ai sensi dell’art. 60, commi da 7-bis a 7-quinques, D.L. 104/2020, (convertito con L.126/2020), viene prevista la possibilità di derogare agli ordinari criteri di valutazione previsti all’art. 2426, comma 1, n. 2), c.c., consentendo alle imprese che redigono il bilancio d’esercizio in base alle disposizioni del Codice Civile, di sospendere il processo di ammortamento delle immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

La norma importa, nello specifico, una deroga al principio di sistematicità degli ammortamenti nonché al generale postulato della “competenza”. La disapplicazione della regola dell’ammortamento è giustificata dalla ratio legis di sostenere la solidità patrimoniale delle imprese e, al contempo, assicurare una rappresentazione aziendale più aderente all’attuale scenario macroeconomico.

La rigidità di alcune regole contabili, accettabili in situazioni di normale funzionamento aziendale, mal si può conciliare con il contesto industriale contingente, conducendo ad un’eccessiva penalizzazione dei risultati aziendali. L’intento del legislatore è quindi quello di apprestare un supporto di natura straordinaria in pendenza del coronavirus, in forza di un presumibile minor utilizzo effettivo dei cespiti aziendali, con lo scopo di migliorare la redditività aziendale ed il rating creditizio, favorendo, per questa via, un più agevole accesso al credito.

Nella fattispecie, il comma 7-bis dispone per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, la possibilità di non effettuare fino al 100 per cento dell’ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali il cui utilizzo è temporalmente limitato, mantenendo il valore di iscrizione così come risultante dall’ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

La quota di ammortamento è imputata all’esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive: il risultato finale è il prolungamento di un anno del piano di ammortamento originario. Laddove la durata dell’ammortamento non possa essere modificata per la rigidità dei vincoli contrattuali, è raccomandato lasciare inalterata la vita utile del cespite, distribuendo la quota sospesa lungo la durata residua del bene.

Relativamente al 2020, dunque, i componenti oggetto di sospensione non partecipano alla formazione del risultato economico di periodo, in considerazione del limitato utilizzo del bene strumentale nel corso dell’anno. Il dettato normativo affianca alla facoltà di deroga, obblighi contabili e informativi: la creazione in bilancio di una riserva indisponibile corrispondente alle quote di ammortamento sospese e l’obbligo informativo in nota integrativa circa le ragioni e gli effetti della sospensione.

L’imputazione di tutta o una parte della quota di ammortamento dell’esercizio in corso al 2020 può non aver luogo, con la necessaria destinazione di tale quota ad una riserva indisponibile, dandone conto nella nota integrativa.

AMBITO DI APPLICAZIONE SOGGETTIVO

Il regime di deroga trova applicazione ai soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Sono altresì legittimati a sospendere il processo di ammortamento i soggetti tenuti a redigere il bilancio consolidato, ciò anche quando la stessa capogruppo non abbia optato nel proprio bilancio d'esercizio per la sospensione degli ammortamenti: il bilancio consolidato riceverà gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che ne hanno fruito nel proprio bilancio d'esercizio.

Secondo l'OIC, è possibile infatti derogare all'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo omogenei. La portata della norma prevede che sia possibile rinviare l'ammortamento dei beni materiali e immateriali risultanti nel bilancio chiuso alla data di entrata in vigore del D.L. 104/2020, ossia il 15 agosto 2020. Ciò implica che la sospensione ha effetto su:

- ⇒ Bilanci dell'anno 2020 dei soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare;
- ⇒ Bilanci ricadenti dell'esercizio in corso al 15/08/2020 dei soggetti con esercizio non solare.

La norma, inoltre, concede al Mef la possibilità di estendere l'applicazione della deroga all'ammortamento anche ai bilanci delle successive annualità, in considerazione del perdurare della crisi pandemica.

Sono invece escluse dall'ambito applicativo le società che redigono il bilancio secondo i Principi Contabili IAS/IFRS.

Inoltre, sono ricompresi nella norma altresì le microimprese legittimate a redigere il bilancio ai sensi dell'articolo 2435-ter c.c., per il quale non è richiesta la redazione della nota integrativa (l'informativa in nota integrativa, meglio descritta nel prossimo paragrafo, potrà essere assolta mediante una annotazione in altre sezioni del bilancio).

CESPITI INTERESSATI

La sospensione degli ammortamenti interessa tutti i beni strumentali con utilità pluriennale, la cui utilizzazione è limitata nel tempo.

Nel silenzio della norma, è possibile derogare all'ammortamento a livello di singola immobilizzazione, ovvero operare la sospensione in blocco.

Infatti, come anche ribadito dall'Organismo Italiano di Contabilità, l'impresa è libera di applicare la sospensione al livello dei singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali, così come a gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali o, ancora, all'intera voce di bilancio.

Possono costituire oggetto di sospensione i singoli elementi dei beni materiali e immateriali, i gruppi di immobilizzazioni, o anche l'intera posta di bilancio.

L'applicazione della deroga sussiste in tutti i casi in cui si verifica una mancata o ridotta utilizzazione di singoli beni o classi di beni, dovuta ad una contrazione degli ordini. Sul punto si è pronunciato anche l'Organismo italiano di Contabilità, secondo cui le società possono ricorrere alla sospensione, tanto per la chiusura parziale dell'attività, quanto per ridurre o evitare una perdita operativa.

Un tema riguarda le immobilizzazioni acquistate in corso d'esercizio. La norma prevede infatti che, nel caso di sospensione dell'ammortamento, si mantenga il valore di iscrizione del bene così risultante dall'ultimo bilancio approvato. Questo inciso potrebbe indurre a ritenere che la sospensione dell'ammortamento possa essere applicata solo ai beni già iscritti nell'ultimo bilancio approvato precedente a quello in corso alla data del 15 agosto 2020.

In realtà, il riferimento al valore di iscrizione dell'ultimo esercizio ha il significato di indicare il criterio di valorizzazione per i beni già rientranti nel patrimonio aziendale, non anche quello di restringere l'ambito di applicazione.

I beni acquistati in corso d'esercizio possono quindi parimenti non essere assoggettati ad ammortamento in base alla disciplina in esame, e saranno iscritti al valore risultante dall'applicazione dei criteri ordinari di iscrizione, senza effettuare l'ammortamento relativo alla frazione temporale di possesso da parte della società.

OBBLIGHI DERIVANTI DAL REGIME DI SOSPENSIONE

L'articolo 60 comma 7-ter, D.L. 104/2020 obbliga l'impresa a costituire una riserva indisponibile di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento sospesa.

La norma, al riguardo, impone un criterio di preferenza per la formazione della riserva, prevedendo di vincolare prioritariamente l'utile dell'esercizio in cui è sospesa la quota e, in subordine, riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, ancora, gli utili degli esercizi prospettici.

Più in dettaglio, in caso di incapienza dell'utile o di conseguimento di una perdita di esercizio, l'impresa dovrà integrare l'importo della riserva indisponibile utilizzando le riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili.

L'istituzione di apposite riserve indisponibili risponde alla logica prudenziale di evitare che i soci decidano di procedere alla distribuzione del maggior utile "contabile" emerso a seguito della sospensione in esame.

Nell'ipotesi in cui non esistano riserve di utili o patrimoniali disponibili, ovvero le stesse siano inferiori all'importo necessario per costituire la riserva derivante dalla mancata effettuazione dell'ammortamento, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

La riserva è soggetta al vincolo di indisponibilità, pertanto non potrà essere utilizzata per:

- ⌚ distribuzione ai soci;
- ⌚ giroconto al capitale (cd. aumento di capitale gratuito).

Secondo il parere di Assonime, non risulta inibita la possibilità di utilizzo della riserva a copertura delle perdite.





Il vincolo di indisponibilità apposto sulla porzione di patrimonio netto identificata dalla riserva, potrà cessare al termine del periodo di ammortamento dei beni che sono oggetto di sospensione. Nella ipotesi alternativa in cui si mantenga inalterata la vita utile dei beni, il rilascio della riserva sarà invece distribuito gradualmente in ciascun esercizio, in misura pari alla maggiore quota imputata di anno in anno.

Anche in caso di alienazione del cespite la riserva può essere liberata.

In secundis, l'impresa deve rispettare l'obbligo di disclosure nella nota integrativa.

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 (Articolo 60, comma 7-quater).

Nel suddetto prospetto dovrà essere:

-  motivata la ragione della deroga, quale può essere il mancato o ridotto utilizzo del bene a causa dell'emergenza sanitaria;
-  specificato su quali immobilizzazioni opera la scelta, nonché l'ammontare degli ammortamenti non contabilizzati;
-  annotata l'iscrizione e l'importo della riserva indisponibile;
-  indicato l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.



E' stato tuttavia sostenuto che nella nota integrativa gli amministratori possano limitarsi ad indicare succintamente le ragioni e l'influenza della deroga, senza tuttavia dover procedere ad un'esposizione analitica delle ragioni sottintese.

OPERAZIONI CONTABILI

Secondo quanto previsto dalla norma, la quota di ammortamento del bene che avrebbe dovuto esser imputata al conto economico dell'esercizio 2020, è differita all'esercizio successivo, con consequenziale slittamento di un esercizio delle quote susseguenti.

Il piano di ammortamento continuerà a prevedere i medesimi coefficienti ed una vita utile protratta di un'annualità.

Il metodo suggerito dal legislatore comporta dunque:

-  lo stanziamento di quote di ammortamento di egual entità;
-  Prolungamento di un anno della vita utile lungo la quale sono imputate le quote di ammortamento.

Tale tecnica riproduce dunque una maggiore longevità del bene e, per questa via, un'estensione della durata economica dell'attività.

Il prolungamento del piano di ammortamento deve tuttavia trovare una giustificazione economica, rispecchiando l'effettiva residua possibilità di utilizzo del bene.

Non è quindi possibile applicare automaticamente tale soluzione contabile laddove si riscontrino vincoli contrattuali o tecnici che impediscono l'estensione del periodo di ammortamento.

Ciò avviene, ad esempio, laddove la vita utile dell'attività venga a coincidere con la durata contrattuale o legale del diritto (diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti). In questa ipotesi l'OIC propone di rideterminare, a vita utile invariata, le quote di ammortamento degli anni successivi, in misura pari al rapporto tra valore residuo ammortizzabile e vita utile residua del bene.

In presenza di beni immateriali con vita utile non estendibile, le successive quote di ammortamento saranno riparametrate in modo tale da comprendere, pro quota, anche la parte di ammortamento rinviata.

ASPETTI FISCALI E STANZIAMENTO DELLE IMPOSTE DIFFERITE

Analizzando i riflessi fiscali, l'articolo 60, comma 7-quinques, prevede:

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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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.

La mancata rilevazione dell'ammortamento è quindi neutrale ai fini dell'IRES e dell'IRAP.

L'impresa, infatti, potrà ugualmente procedere alla deduzione extracontabile dei componenti relativi agli ammortamenti sospesi, sia pur alle condizioni e con i limiti ordinariamente dalla disciplina IRES ed IRAP.

Le quote di ammortamento rinviate concorreranno dunque alla determinazione della base imponibile del periodo d'imposta 2020 a prescindere dal principio di previa imputazione a conto economico delle dei componenti negativi e del principio di derivazione rafforzata (art. 83, TUIR).

A decorrere dalla suddetta annualità, occorrerà tuttavia predisporre un "doppio binario" (contabile e fiscale) necessario per gestire il disallineamento tra durata dell'ammortamento civilistico e la (più breve) durata di ripartizione fiscale del costo.

Altresì, a mente del principio contabile OIC 25, l'impresa procede alla contabilizzazione della fiscalità differita passiva con relativa contabilizzazione in bilancio delle imposte differite in contropartita dell'iscrizione del fondo che accoglie l'"onere fiscale" differito.

L'effetto netto della sospensione sull'utile o sulla perdita d'esercizio corrisponde, quindi, al valore pari all'ammortamento di periodo sospeso, al netto dell'imposta differita corrispondente all'onere fiscale teorico.

L'operazione genera un disallineamento tra valore civilistico e valore fiscale dei beni. In altre parole, in fase di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2020 deve essere rilevata una variazione in diminuzione del reddito imponibile IRES (precisamente all'interno del quadro RF del Modello Redditi SC) per la quota parte dell'ammortamento non imputata a conto economico, unitamente alla compilazione del prospetto di riconciliazione (quadro RV) dei valori civilistici e fiscali.

Anche ai fini dell'Irap, si procede ad effettuare una variazione in diminuzione nella dichiarazione (quadro IC, sez. IV) della stessa entità delle quote di ammortamento riconosciute ai soli fini fiscali.

Le imposte differite stanziare in bilancio potranno essere riassorbite operando una variazione in aumento, quando l'ammortamento transiterà a conto economico e, quindi:

- ↳ nell'ultimo esercizio di ammortamento civilistico, in caso di prolungamento del periodo di ammortamento

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 30/2021

PAGINA

7/7

↳ in modo graduale, negli esercizi successivi in cui verrà imputato l'ammortamento sospeso, in caso di mantenimento della medesima durata della vita utile.

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)
dott.ssa Adriana ADRIANI