Ammortamenti, la sospensione alleggerisce tutti i bilanci 2021

Milleproroghe

La legge di conversione approvata dal Parlamento cancella il vincolo del 100%

Facoltà concessa anche alle società che avevano optato per la deroga parziale

Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

La legge di conversione del Dl 228/2021 (il decreto Milleproroghe), approvata definitivamente dal parlamento la scorsa settimana, permette di sospendere gli ammortamenti nei bilanci 2021 senza limitazioni, superando quanto previsto dalla legge di Bilancio 2022 che concedeva questa facoltà solo alle società che nel 2020 non avevano effettuato il 100% dell'ammortamento annuo.

Un'estensione che permetterà di alleggerire i bilanci a tutte le aziende colpite dalla pandemia e non solo a quelle che ne avevano risentito maggiormente e lo scorso anno avevano optato per la sospensione integrale degli ammortamenti.

Visto l'approssimarsi della chiusura dei bilanci che quest'anno torna ad avere le scadenze ordinarie (120 giorni successivi alla chiusura dell'esercizio) è quindi utile chiarire l'applicazione concreta delle nuove norme.

La nota integrativa

Anche nei bilanci 2021 la sospensione degli ammortamenti (parziale o totale) va motivata in nota integrativa: le imprese dovranno motivare le loro scelte e gli impatti sui bilanci.

L'informativa dovrà indicare:

- le immobilizzazioni per le quali sono stati sospesi gli ammortamenti e la % di sospensione;
- l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali;
- le ragioni della deroga.

Con riferimento a tale ultimo aspetto va ricordato che le società devono legare la sospensione agli effetti negativi che il Covid ha avuto sul bilancio. In questo senso vanno seguite le indicazioni dall'interpretativo n. 9 dell'Oic che fornisce alcuni esempi utili. Dall'annullamento delle perdite operative (A – B) alla riduzione dell'effetto economico negativo causato dalla chiusura degli stabilimenti di produzione.

La riserva indisponibile

Anche le quote di ammortamento sospese nel 2021 sono condizionate alla costituzione di una riserva indisponibile per un importo pari agli ammortamenti non stanziati in bilancio. Si tratta di un vincolo prettamente contabile che non impatta sulla natura fiscale della riserva che non può essere distribuita ai soci , né utilizzata per qualunque altro scopo (ad esempio, la copertura delle perdite o l'aumento gratuito del capitale sociale).

Svalutazione immobilizzazioni

La disposizione deroga solo a quanto previsto dall'articolo 2426 comma 1, n. 2 del Codice civile. Resta pertanto valido l'articolo 2426, coma 1, n. 3 in materia di perdite durevoli di valore (Oic, interpretativo n. 9, par. 2).

Nel predisporre il bilancio va quindi prestata attenzione ad eventuali perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni a prescindere dalla sospensione parziale o totale degli ammortamenti. Chiaramente, in questo caso la svalutazione delle immobilizzazioni annullerebbe, in tutto o in parte, il vantaggio di non aver appostato a conto economico le quote di ammortamento.

Gli aspetti fiscali

La sospensione degli ammortamenti impatta solo a livello contabile. La norma, infatti, stabilisce che è ammessa la deduzione della quota di ammortamento sospesa ai fini civilistici, nei limiti previsti dalla disciplina Ires ed Irap, indipendentemente dalla sua imputazione a conto economico. In sostanza viene applicato il principio previsto dall'articolo 109, comma 4 lettera b) del Tuir ovvero la possibilità dedurre fiscalmente componenti negativi non imputati a conto economico per disposizione di legge. Verrà così a crearsi un doppio binario civilistico e fiscale che comporterà:

- in bilancio, lo stanziamento delle imposte differite che verranno riassorbite (effetto reversal) alla fine del piano di ammortamento (Oic 25);
- in dichiarazione dei redditi, la compilazione del rigo RF55, codice 81 e del quadro RV.

Il doppio binario verrebbe comunque meno se le società optassero per non dedurre fiscalmente nel 2021 la quota di ammortamento sospesa. Possibilità ammessa dall'agenzia delle Entrate (risposta n. 607/2021 e n. 66/2022).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'applicazione concreta

Sospensione degli ammortamenti del 50% sia nel 2020 che nel 2021

La società Alfa detiene un macchinario con costo storico di 500.000 euro, vita utile di 10 anni e fondo ammortamento al 1° gennaio 2020 di 250.000 euro.

Per via del COVID il macchinario, nel 2020, è stato utilizzato solo al 50% e, nel 2020, Alfa ha deciso di sospendere l'ammortamento del 50 % per ridurre le perdite operative.

A causa del perdurare della pandemia, anche nel 2021 il macchinario è stato utilizzato solo per il 50% e quindi Alfa sospende di nuovo le quote di ammortamento del 50%. Alfa ricalcola il piano di ammortamento allungando la vita utile residua del bene che quindi diventa di 6 anni.

In questo modo la quota di ammortamento rimane quella dell'originario piano di ammortamento causando tuttavia un doppio binario civilistico e fiscale tenuto conto che nel 2021 Alfa, come nel 2020, ha deciso di dedurre comunque regolarmente la quota di ammortamento pari a 50.000 euro mediante una variazione in diminuzione da apporre nel modello dei redditi SC 2022.

Tabella riepilogativa degli effetti civilistici e fiscali

ANNO	AMMORTAMENTO CIVILISTICO	FONDO AMMORTAMENTO CIVILISTICO	AMMORTAMENTO FISCALE	FONDO AMMORTAMENTO FISCALE	VARIAZIONI IN DICHIARAZIONE
2020	25.000	275.000	50.000	300.000	-25.000
2021	25.000	300.000	50.000	350.000	-25.000
2022	50.000	350.000	50.000	400.000	-
2023	50.000	400.000	50.000	450.000	-
2024	50.000	450.000	50.000	500.000	-
2025	50.000	500.000	-	500.000	50.000

LE PERDITE DI VALORE
È necessario prestare particolare attenzione a eventuali perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni

IL DOPPIO BINARIO
È possibile scegliere di non dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non stanziate