Stop ammortamenti: così l'indicazione nel modello Redditi

SOCIETÀ

Prime dichiarazioni con effetti della disciplina introdotta sotto pandemia

Doppio binario civilistico e tributario: le quote entrano in dichiarazione

Pagina a cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

I modelli redditi SC 2021 si appresta no a recepire gli impatti del Covid-19. Nei modelli approvati (provvedimento n. 2829/021 del 29 gennaio 2021), sono diverse le novità riguardanti le disposizioni legislative introdotte per via della pandemia. Tra tutte una rilevante riguarda la sospensione degli ammortamenti prevista dall'articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies del Dl n. 104/2020. Al rigo RF55 tra le altre variazioni in diminuzione, infatti, è stato introdotto il codice 81, per accogliere le quote di ammortamento non stanziate a conto economico nell'esercizio 2020 dalle imprese Oic ma comunque deducibili alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del Tuir. La norma ha una portata pratica non indifferente in quanto dalla stessa conseguono particolari aspetti contabili e fiscali alcuni dei quali chiariti dall'agenzia delle Entrate (Telefisco 2021), da Assonime (circolare n. 2 dell'11 febbraio 2021) e dalla bozza del documento interpretativo n. 9 dell'Oic.

Le valutazioni da effettuare

La sospensione degli ammortamenti va motivata in nota integrativa. In sostanza le imprese dovranno spiegare le ragioni che le hanno portate a tale scelta e l'impatto che la stessa ha in termini patrimoniali ed economici. Le società non possono procedere secondo loro discrezione ma devono legare la sospensione degli ammortamenti agli effetti negativi che la pandemia ha avuto sul bilancio. Questo aspetto è messo in evidenza 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. Durante il primo lockdown, infatti, sono state molte le società che non avendo un codice Ateco definito "essenziale" hanno dovuto fermare le produzioni.

Gli aspetti contabili

In prima battuta va detto che le quote di ammortamento sospese nel 2020 andranno imputate al conto economico dell'esercizio successivo e con la stessa logica saranno differite le quote di ammortamento successive. Tuttavia, come riportato negli esempi del documento Oic (esempio 3 e 3-bis), le modalità di contabilizzazione variano in funzione della quota di ammortamento che si decide di sospendere. In caso di sospensione dell'intera quota di ammortamento del cespite, il piano originario dei beni si allunga di un anno e le quote di ammortamento da stanziare negli esercizi futuri manterranno l'importo originario tenuto conto che la quota sospesa sarà imputata nell'ultimo anno del nuovo piano di ammortamento.

Nell'ipotesi, invece, in cui l'ammortamento sia stato sospeso solo parzialmente, le quote future varieranno in funzione del rapporto tra il valore residuo ammortizzabile (al netto della quota non sospesa) e la vita utile aggiornata.

Infine, le aziende devono destinare un ammontare di utili pari all'ammortamento non effettuato (quindi al lordo dell'effetto imposte differite) a una riserva indisponibile che cesserà di essere vincolata quando terminerà il disallineamento fra il valore civilistico e quello fiscale del bene.

Gli aspetti fiscali

La sospensione degli ammortamenti imputata 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 e 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 di dedurre fiscalmente componenti negativi non imputati a conto economico per disposizione di legge. In questo modo verrà 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 sarebbe evitabile solo se le società optassero per non dedurre fiscalmente nel 2020 la quota di ammortamento sospesa. Possibilità che però sembra preclusa dall'Agenzia (Telefisco 2021).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

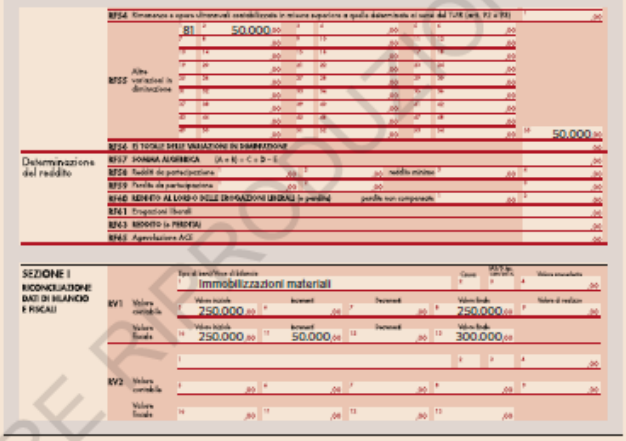
L'ESEMPIO

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

2. Il mancato utilizzo
Per via del Covid-19 tale macchinario nel 2020 è stato praticamente inutilizzato e Alfa ha deciso nel 2020 di sospendere l'ammortamento del macchinario per ridurre le proprie perdite operative sfruttando la possibilità offerta dal Dl 104/2020.

3. Il ricalcolo dell'ammortamento
Nel 2021 Alfa ricalcola il piano di ammortamento allungando la vita utile del bene che quindi diventa di 5 anni al 1° gennaio 2021. Nel 2021 la quota di ammortamento rimane quella del piano originario, causando tuttavia un doppio binario civilistico e fiscale: infatti, nel 2020 Alfa deduce regolarmente la quota di ammortamento pari a 50.000 euro mediante una variazione in diminuzione da apporre nel modello dei redditi SC 2021.

4. Gli effetti civilistici e fiscali

ANNO	AMMORTAMENTO CIVILISTICO	FONDO AMMORTAMENTO CIVILISTICO	AMMORTAMENTO FISCALE	FONDO AMMORTAMENTO FISCALE	VARIAZIONI IN DICHIARAZIONE
2020	-	250.000	50.000	300.000	-50.000
2021	50.000	300.000	50.000	350.000	-
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

5. Compilazione modello redditi SC 2021